

تنازع القوانين في المجال الضريبي

دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن

د . خالد سعد زغلول حلمي

أستاذ القانون العام بكلية الحقوق

جامعة الكويت

2007

(ح) جامعة الكويت

فهرسة مكتبة الكويت الوطنية

حلمي : د. خالد سعد زغلول حلمي

تنازع القوانين في المجال الضريبي

دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن

ط 1- الكويت : جامعة الكويت 2007 م

ص 386 ؛ 24 × 17 سم

ISBN: 978 - 99906 - 1 - 136 - 6 : ردمك

Depository Number: 391 / 2007 : رقم الإيداع

ص . ب 28301 الصفاة - الرمز البريدي 13144 دولة الكويت

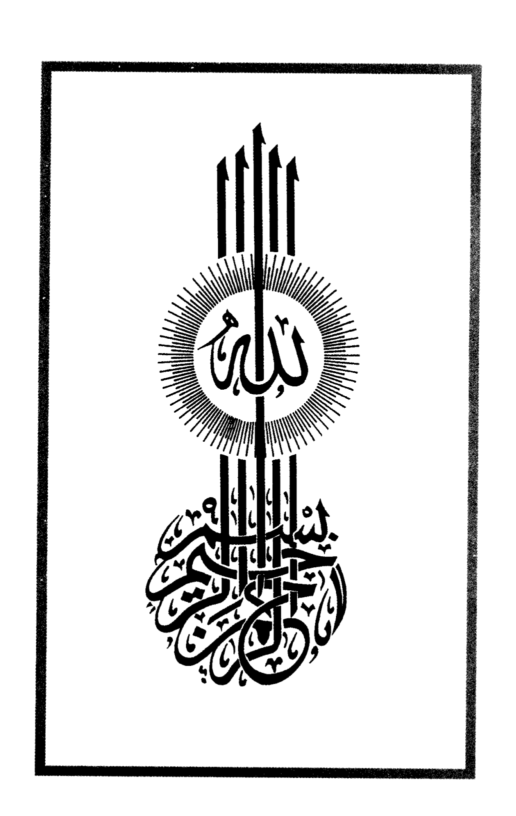
تلفون : 4811375 (00965) - تلفون و فاكس : 4843185 (00965)

P.O. BOX: 28301 Safat, Code No. 13144, State of Kuwait

Tel. (00965) 4811375 - Tel. & Fax : (00965) 4843185

E - Mail: atapc @kuc01. kuniv. edu. kw

http: www.pubcouncil . kuniv.edu. kw/atapc



إن القانون الضريبي له ذاتية كاملة سواء كانت علمية أو تشريعية أو قانونية ؛ إذ إن القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ الاساسية التي تهدف إلى مد الدولة بالاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها .

فالقانون الضريبي يحدد دين الضريبة تحديداً دقيقاً ، ويعتد بحالات الواقع دون المراكز القانونية ، ويمنح الإدارة حقوقاً وامتيازات معينة ، وينظم الرقابة على تصرفاتها .

من المعروف أن كل دولة لها قانون ضريبي خاص بها ، تستقل بصياغة أحكامه بما لها من سيادة ، ووفقاً لمبدأ إقليمية القوانين الضريبية ، تطبق كل دولة قانونها الضريبي على كل ما يوجد على إقليمها من أموال وأشخاص سواء كانوا مواطنين يحملون جنسية الدولة أو أجانب مقيمين على إقليمها ، أو غير مقيمين إذا أبرموا صفقات تجارية على إقليمها .

وأمام استقلال كل دولة بتحديد سيادتها الضريبية وفقاً لأهدافها القومية دون أن تشكل النظم القانونية للدولة الأخرى قيداً على سلطتها في هذا المجال ، تباينت الشرائع المحددة للاختصاص الضريبي لكل دولة .

وقد ترتب على ذلك ظهور العديد من الإشكاليات الضريبة التي يمكن أن تؤثر سلباً على حركة التجارة الدولية بصفة عامة ومسيرة التنمية في الدول المختلفة بصفة خاصة .

ومن أهم هذه المشكلات حدوث تنازع بين القوانين في

المجال الضريبي ينتج عنه – ازدواج ضريبي دولي أو تهرب ضريبي دولي .

ازدواج ضريبي دولي ، يقصد به أن يخضع الأشخاص الطبيعيون أو الاشخاص المعنوية وبصفة خاصة الشركات متعددة الجنسية Multional Companys للضريبة في دولتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة خلال نفس الفترة الزمنية ، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي ، وعرقلة تيار العلاقات الاقتصادية الدولية .

وينشأ تنازع القوانين في المجال الضريبى نتيجة استقلال كل دولة بوضع تشريعها الضريبي دون التقيد بتشريعات الدول الأخرى – فنادراً ما تقوم الدولة وهي بصدد وضع أو تعديل تشريعها الضريبي ، ببحث النظم والتشريعات الضريبية المطبقة في سائر الدول ، ومن ثم يحدث الازدواج الضريبي الدولي لاختلاف القواعد التي يقوم عليها .

ومشكلة الازدواج الضريبي لم تكن ذات أهمية في العصور القديمة ، حيث يتجه الجميع إلى حصر نشاطهم داخل حدود دولة معينة ، ولم يكن الفن الضريبي قد تقدم على النحو القائم في الوقت الحاضر ، ولكن مع ظهور نظام اقتصادي دولي جديد يقدم على إفساح المجال لحركة السلع والخدمات وعناصر الإنتاج ورؤوس الأموال للانتقال بين الدول والاتجاه إلى عولمة الأسواق المالية[1] ، برزت هذه المشكلة على نطاق واسع .

ومن المعروف أن للعولمة قواعدها ومبادئها التي تؤثر بالضرورة

(1) د . خالد سعد زغلول ، العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية ، مجلة حقوق الكويت العدد الأول – السنة السادسة والعشرون ، مارس 2002 ، ص18 .

في جميع المجالات والقوانين والسياسات داخل الدولة ، ومن ضمن هذه النظم الضريبية المتبعة في الدول المختلفة ، فإذا كان فرض الضرائب يستند إلى مبدأ السيادة الإقليمية ، أي حق الحكومة في فرض الضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الاقليمية ، فإنه في ظل سيطرة ظاهرة العولمة ودخول اتفاقية منظمة التجارة العالمية حيز التنفيذ واتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، ومن المؤكد أن تؤدي العولمة بالتدرج إلى تقييد حرية اختيار الحكومات للهياكل الضريبية ومعدلاتها ، وهو ما يشكل عنصر ضغط على موارد الدول النامية التي تعتمد بصفة أساسية على الضرائب بوصفها مصدراً للدخل ، ومن ثم تصبح مصدر إزعاج لهذه الدول[1] .

وأضحى من الضروري أن يكون هناك قانون ضريبي دولي ، يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة ، مما يؤدي إلى تحسن نسبة التبادل الدولي ، ورفع مستوي معيشة أفراد المجتمعات محل التجارة الدولية .

وقد وجهت الدول جهودها نحو وضع القواعد التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي الدولي ، وكذلك مكافحة التهرب الضريبي الدولي .

وقد توجت هذه الجهود بوضع معاهدات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول ورؤوس الأموال والأشخاص المكلفين بها[2] . وعلى ذلك أبرمت العديد

Vito Tahzi , Globalization , Tax Competition and future to Tax Systems , " IMF(1) working paper 96/141 december 1996) and Taxation in an integration World Washington : Booking institution , 1995 , p.p 12-22.

(2) من أبرز هذه المعاهدات ، معاهدة المكسيك 1943 ، ومعاهدة لندن 1946 .

من الدول اتفاقات ضريبية ثنائية وجماعية ، ومن مجموع هذه الاتفاقيات الدولية الضريبية تتكون المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الدولي ، وهذه المبادئ الاساسية هي التي نأمل أن يهتدى بها مشرع كل دولة في المجال الضريبي .

وسوف نتناول دراسة تنازع القوانين في المجال الضريبى في خمسة أبواب على النحو الآتي :

فصل تمهيدى: القانون الضريبى الدولى (المفهوم والمضمون)

الباب الأول: إشكاليات تنازع القوانين الضريبية.

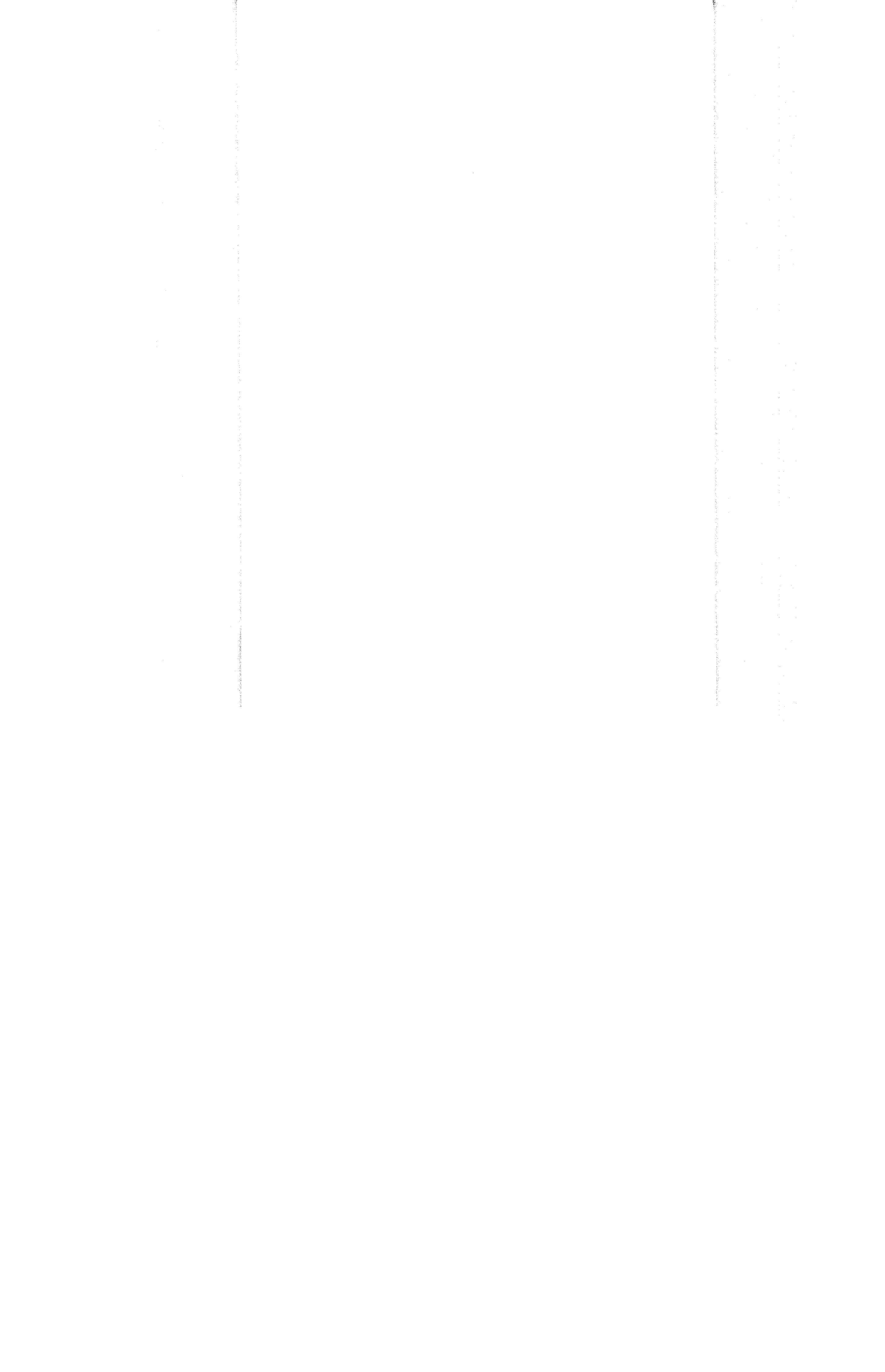
الباب الثانى: نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان والزمان.

الباب الثالث: السيادة والموطن الضريبى في القانون المقارن.

الباب الرابع: القانون الضريبى الكويتى وتجنب تنازع القوانين.

فصل تمهيدى

القانون الضريبي الدولي (المفهوم والمضمون)



فصل تمهيدى

القانون الضريبي الدولي (المفهوم والمضمون)

تمهيد وتقسيم :

يتناول هذا الفصل التعرف على القانون الضريبي الدولي ، وكذا أهم مصادر هذا القانون ، وسوف نتناوله في مبحثين على التوالي :

المبحث الأول : مفهوم القانون الضريبي الدولي.

المبحث الثاني : مصادر القانون الضريبي.

المبحث الأول

مفهوم القانون الضريبي الدولي

يعتبر القانون الضريبي الدولي قانوناً حديث النشأة ؛ حيث برزت فكرته لأول مرة إبان الحرب العالمية الأولى، على أثر إبرام أول اتفاقية ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي [1] ثم أبرمت بعد ذلك العديد من الاتفاقيات الجماعية والثنائية.

ويقصد بالقانون الضريبي الدولي بأنه مجموعة القواعد الواجب احترامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة ، والتي تتعلق بشروط وأوضاع فرض الضرائب على الدخول الناجمة عن العمليات الدولية ، مثل

---

(1) معاهدة المكسيك التي تم التوقيع عليها في عام 1943 ، ومعاهدة لندن عام 1946 ، وكانت هاتين المعاهدتين ثمرة جهود عصبة الأمم منذ عام 1921 . انظر في ذلك :

Walter W. Heller :Fiscal pelicices for under developed countries:New York free press 1977.p.p.5-6.

العمليات التي قد تتم بين مقيم أو متوطن في دولة ما، أو متوطن في دولة أخرى ، كما يتضمن أيضاً الشروط والأوضاع المتعلقة بفرض الضريبة على السلع والثروات التي يحوزها مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى . ويلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون باحترام هذه القواعد والالتزام بأداء الضريبة بصفتهم ممولين إزاء علاقتهم بالسلطات الضريبية في الدول المختلفة [1] .

وترجع فكرة القانون الضريبي الدولي إلى التقدم التكنولوجي والتقنية وسهولة حركة انتقال السلع وعوامل الإنتاج بين الدول ، وانتشار الشركات دولية النشاط أو ما يطلق عليها الشركات متعددة الجنسية التي اصبحت تمثل أحد مظاهر العولمة ، وتتسم هذه الشركات بتعدد نشاطاتها ، وانتشار فروعها في مختلف دول العالم [2] . فقد كانت النتيجة المترتبة على ذلك تنازع الدول بينها حول أحقيتها في فرض الضريبة ، ويرجع هذا التنازع إلى استقلال كل دولة في وضع قانونها الضريبي ، وعدم وجود سلطة عليا ملزمة للدول في المجال التشريعي ، وهذا أمر أدى إلى تباين التشريعات الضريبية ، وحدوث مشكلتي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي ، وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبي عقبه أمام حركة التجارة الدولية، والمتمثلة في انتقال السلع والخدمات واليد العاملة ورؤوس الأموال من دولة إلى أخرى ، وهذا الوضع يؤثر سلباً على جميع الدول المتقدمة والنامية على السواء ، فالدول المتقدمة

---

(1) د. زكريا بيومى، النظام الضريبي الدولي، الفتح للطباعة والنشر ، لم يذكر سنة النشر، ص5 وأيضا د. السيد عبد المولي ، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998 ، ص3 وما بعدها.

(2) U.N. Department of Econamic and social affairs , Maltinational corporation in World development preager publisher , 1997. new York . p.p., 3-10.

وأيضاً : د . عبد الهادى النجار ، الشركات دولية النشاط في العلاقات الاقتصادية الدولية، مجلة مصر المعاصرة ، العدد 382 ، 1980 ، ص 145 .

وهي تعاني من زيادة المدخرات بالنسبة لفرص الاستثمار ، لن تستطيع توظيف مدخراتها في استثمارات خارجية ، والدول النامية التي تعاني من ضعف مدخراتها لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة لسد الفجوة بين الادخار والاستثمار ، مما يعرقل عملية التنمية داخل هذه الدول .

أما مشكلة التهرب الضريبي فإنها تؤدى إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية وتؤدى إلى منافسة غير مشروعة بين الشركات التجارية ، وتؤدي إلى نقص حصيلة الدولة من الضرائب ، مما يؤثر سلبياً على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها [1] .

وقد بذلت دول العالم جهود حثيثة للتغلب على مشكلتي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي . وقد توجت هذه الجهود بوضع معاهدات جماعية نموذجية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول والثروات ، وكذلك الأشخاص المكلفين بها ؛ حيث اهتمت الهيئات الدولية ببحث موضوع الازدواج والتهرب الضريبي الدولي ، فتم بحث هذه المشكلات في معهد القانون الدولي عند انعقاده في كمبردج سنة 1797 ، وفي جرينوبل سنة 1922 ، كما اهتمت غرفة التجارة الدولية بهذه المشكلات منذ تكوينها سنة 1920 ، وحرصت عصبة الأمم على وضع حلول لهذه المشكلات فقررت تكوين لجنة عرفت باسم (لجنة الخبراء الاقتصاديين) للقيام بأبحاث نظرية ، وفي سنة 1922 عهدت إلى لجنة فنية لبحث الموضوع من الناحية الإدارية ، واستناداً إلى التقارير المقدمة من هاتين اللجنتين أعدت عصبة الأمم نموذج اتفاق سنة 1933 لتقسيم أرباح الشركات دولية النشاط ، ثم أبرمت معاهدة المكسيك التي تم التوقيع عليها في عام 1943 ، ومعاهدة لندن 1946 ، وقد وضعت هاتين المعاهدتين نماذج لاتفاقيات دولية تهدف إلى تجنب

---

(1) د. خالد سعد زغلول ، د . إبراهيم الحمود ، الوسيط في المالية العامة ، الطبعة الثانية ، 2002 ، ص 355 .

الازدواج الضريبي ومنع التهرب الدولي .

وفي عام 1963 وضعت منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي مشروع اتفاق يهدف إلى تجنب مشكلات الازدواج والتهرب الضريبي الدولي بين الدول أعضاء هذه المنظمة ، وأدخلت بعض التعديلات على هذا الاتفاق في عام 1977 .

وفي عام 1979 أقرت منظمة الأمم المتحدة نموذج اتفاق بالمبادئ الأساسية المتعلقة بالاتفاقات الضريبية بين الدول المتقدمة والدول النامية .

وعلى أثر ذلك عقد العديد من دول العالم اتفاقات لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي الدولي مسترشده بنماذج الاتفاقيات التي تم صياغتها بمعرفة منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأوروبية .

ومن المعروف أن الاتفاقيات بأنواعها سواء الثنائية أو متعددة الأطراف يتم التصديق عليها من السلطة التشريعية في جميع الدول وفقاً للإجراءات والشروط التي يتطلبها دستور كل دولة ، وبعد التصديق عليها تصبح بمثابة تشريع داخلي له قوة القانون العادي من حيث الدرجة ، ويطبق عليه القاعدة القانونية أن القانون اللاحق ينسخ القانون السابق وذلك في أغلب الدول العربية بينما تذهب بعض الدول إلى اعتبار قانون المعاهدات في مرتبة وسط بين الدستور والقانون الداخلي مثال ذلك الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا والمانيا الاتحادية. وتعتبر الاتفاقيات الدولية بمثابة القانون الضريبي الدولي الذى ينظم العلاقات بين الدول الأطراف فيما يتعلق بالانظمة الضريبية السائدة، فمضمون القانون الضريبي الدولي هو تحديد المعايير التي يمكن للدول المختلفة تحديد سيادتها الضريبية وفقاً لها حتى يمكن تلافي المشكلات الضريبية الناجمه عن تباين التشريعات الضريبية بين الدول المختلفة ألا وهي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي .

المبحث الثاني

مصادر القانون الضريبي الدولي

يقصد بمصدر القانون الأصل الذى تستمد منه القاعدة القانونية وجودها، ومصادر القانون الدولي تتمثل في التشريع الداخلي والمعاهدات بين الدول المختلفة والعرف والفقه والقضاء والمبادئ العامة للقانون .

وسوف نشير إلى كل مصدر منها بصورة موجزة :

أولاً - التشريع الداخلي :

يقصد بالتشريع الداخلي الدستور والقوانين الأساسية والقوانين العادية واللوائح . ويأتى الدستور على قمه التشريعات الداخلية في الدولة ، والأحكام التي ترد في الدستور تعتبر على درجة واحدة ، ولا يعلو بعضها على بعض ، وينظر إليها على أنها واحدة يكمل بعضها البعض في تفسير أحكام الدستور ، وفي حالة وجود تعارض بين نصين أو أكثر من نصوص الدستور ، وجب التوفيق بينهما وفقاً لأحكام القواعد العامة التي تحكم تفسير النصوص الدستورية [1] .

فالدستور هو القاعدة الأساسية لجميع القواعد القانونية في الدولة ، ومنه تستمد وجودها وشرعيتها ، فالدستور يعتبر أداة لتنظيم الدولة ، فهو يحدد للجماعة السياسية طريقة تكوينها وقواعد تنظيمها الأساسية.

وهناك القوانين الأساسية وهي قوانين تعالج موضوعات تعتبر بطبيعتها

---

(1) د . عادل الطبطبائى ، النظام الدستوري في الكويت، الطبعة الثالثة ، 1998، ولم يذكر دار النشر ، ص 38 .
وأيضا د. محمد عبدالمحسن المقاطع ، الوسيط فى النظام الدستورى الكويتى ومؤسساته السياسية ، لجنة التأليف والترجمة والنشر ، الكويت ، نوفمبر 2006 ، ص 28 .

وجوهرها دستورية إلا أنها تصدر من السلطة التشريعية العادية والمختصة بإصدار القوانين العادية ، ويطلق على هذه القوانين ذات الصفة الدستورية اصطلاح القوانين الأساسية ، حتى يمكن تميزها عن غيرها من القوانين العادية .

وتختلف مرتبة القوانين الأساسية باختلاف طريقة إصدارها ، فإذا كان إصدارها بتكليف من المشرع الدستوري فإنها تأخذ مرتبة الدستور ذاته ، وعليه لا يمكن تعديلها إلا بذات الطريقة التي يعدل بها الدستور ، وهناك قوانين أساسية ينص المشرع الدستوري على إجراءات معينة لإصدارها وتعديلها ، وهي إجراءات أشد من تلك التي يتطلبها لإصدار القوانين العادية او تعديلها ، وهذا النوع يحتل مرتبة وسطاً بين الدستور والقوانين العادية .

وهناك نوع ثالث من القوانين الأساسية ، وهي تلك القوانين التي تصدر وتعدل بالطرق المتعارف عليها في القوانين العادية ، سواء كانت صادرة تطبيقاً لنص دستوري ، أو كانت صادرة تلقائياً من السلطة التشريعية ، ومن أمثلة ذلك قانون إنشاء المحكمة الدستورية في الكويت وقانون الانتخابات .

والقوانين العادية هي تلك التي تصدر من السلطة التشريعية في الدولة ، وتأتي في مرتبة تالية للدستور، فيجب أن تكون أحكام ونصوص القوانين العادية متفقة ومتوافقة مع أحكام الدستور وإلا حكم بعدم دستوريتها . ومن المعروف أن كل دولة تتمتع بالسيادة في تنظيم أمورها بإصدار قواعد قانونية آمرة ، وفي المجال الضريبي ، ينظم المشرع الظروف والشروط التي يتم فيها فرض الضرائب على الدخول والثروات والسلع .

وتطبيقاً لمبدأ المشروعية ، يتعين أن يمتثل كل من الإدارة والممولين إلى القواعد التي نص عليها الدستور فيما يتعلق بالمبدأ الضريبي ، فالقانون

الضـريبي يمثل قيـداً على حـريات وحقوق الأفراد ، ومن الضـروري أن يكفل المسـاواة والعدالة بينهم في دولة ديمقراطية ارتضت سيادة القانون واحترام كل قاعدة أدنى للقاعدة القانونية الأعلى فيها درجة ، وهذا ما أكد عليه الدستور الكويتي في المادة (24) [1] ، والتي تنص على أن العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة ، كما تنص المادة 134 من الدستور الكويتي على أن «انشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينه بالقانون ، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون».

وعلى نفس النهج نص الدستور المصري في المادة 119 «على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاءها لا يكون إلا بقانون ، ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينه في القانون ، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون» . إلا أن الدستور الكويتي يجيز في بعض الحالات وطبقاً لشروط معينة أن يصدر الأمير في شأنها مراسيم تكون لها قوة القانون ، على ألا تكون مخالفة للدستور أو للتقديرات المالية الواردة في قانون الميزانية [2] .

ويجب عرض هذه المراسيم على مجلس الأمن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً ، وفي أول اجتماع له في حالة الحل أو انتهاء الفصل التشريعي ، فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون بغير حاجة إلى إصدار قرار بذلك ، أما إذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون ، إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب من آثارها بوجه آخر .

---

(1) انظر الدستور الكويتي الصادر عام 1962 ، مادة 24 ، مادة 134 .

(2) انظر المادة (71) من الدستور الكويتي الصادر عام 1962 .

وعلى نفس النهج أخذ الدستور المصري الصادر 1971 ، حيث نصت المادة 108 منه على أن «لرئيس الجمهورية عند الضرورة في الأحوال الاستثنائية وبناء على التفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون ، ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة ، وأن نبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها مدة التفويض ، فإذا لم تعرض أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون»[1].

كما نص الدستور المصري في المادة 147 فيه على أنه «إذا حدث في غيبه مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر بشأنها قرارات تكون لها قوة القانون» .

ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً، وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته ، فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك ، وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون ، إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر .

وتأتي اللوائح في أدنى سلم التشريع الداخلي ، فقد ذهبت التشريعات العربية وفي القانون المقارن إلى تخويل السلطة التنفيذية إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين ، وهذا ما جاء في الدستور الكويتي في المادة (72) . حيث نصت على أن «يضع الأمير بمراسيم اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما لا يتضمن تعديلاً فيها أو تعطيلا لها أو إعفاء من تنفيذها ، ويجوز أن يعين القانون أداة أدنى من المرسوم لإصدار اللوائح اللازمة لتنفيذه» [2] .

---

(1) انظر المادة (108) من الدستور المصري الصادر عام 1971 .

(2) انظر الدستور الكويتي الصادر عام 1962 ، مادة 72 .

بينما ينص الدستور المصري في المادة (144) على أن «يصدر رئيس الجمهورية اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل لها أو إعفاء من تنفيذها ، وله أن يفوض غيره في إصدارها ، ويجوز أن يعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذه» .

ويفهم من ذلك أن المشرع الدستوري المصري قد حدد على سبيل الحصر الجهات التي تختص بإصدار اللوائح التنفيذية فقصرها على رئيس الجمهورية أو من يفوضه في ذلك ، أو من يعينه القانون لإصدارها بحيث يمتنع من عداهم ممارسة هذا الاختصاص الدستوري ، وإلا وقع عمله اللائحي مخالفاً لنص الدستور [1] .

وفي حكم لمحكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة المصري ، قرر أن اللوائح التنفيذية يجوز صدورها من السلطة التنفيذية استناداً إلى النص الدستوري فهي لوائح تستند إلى قوانين سنتها السلطة التشريعية ، وتقتصر على وضع القواعد التفصيلية اللازمة لتنفيذ هذه القوانين ، ولا يجوز أن تزيد عنها جديداً أو تعديلاً فيها ، أو أن تعفي من تنفيذها أو تعطل هذا التنفيذ ، كما يجوز صدور هذه اللوائح من السلطة التنفيذية بإذن صريح من البرلمان يشتمل عليه القانون الذي سنه ، ولا يعدو هذا الإذن الصريح عن أن يكون ترديداً للإذن العام الذى تضمنه الدستور ، فحكم اللوائح التنفيذية التي أذن البرلمان للسلطة التنفيذية في سنها هو حكم اللوائح التنفيذية التي سنتها السلطة التنفيذية وفقاً للإذن العام الذي تضمنه الدستور [2] .

---

(1) انظر حكم المحكمة الإدارية العليا لمجلس الدولة المصري في الطعن رقم 570 لسنة 32 ق بتاريخ 1989/6/2 .

(2) انظر حكم محكمة القضاء الإداري المصري الصادر في 1950/4/18 – مجموعة السنة السابعة ، القضية رقم 99 لسنة 2 ق بند 189 ص 581 .

وفي المجال الضريبي تصدر الإدارة الضريبية تعليمات ومنشورات دورية تبين فيها وجهة نظرها في المسائل الضريبية ، ويشترط بطبيعة الحال في هذه التعليمات والمنشورات ألا تكون متعارضة مع أداة تشريعية أعلى منها، ولكن تعتبر هذه التعليمات التفسيرية ملزمة للإدارة الضريبية وهذا النظام معروف في الولايات المتحدة الأمريكية باسم Rulings (القرارات المسبقة) ، حيث يوجد نوعان من المنشورات التفسيرية التي تصدرها الإدارة الضريبية ، الأولى عامة وملزمة للإدارة الضريبية ، والثانية خاصة أي تمثل تفسيراً خاصاً للوضع الضريبي لممول معين ، ونظراً لخصوصية هذا النوع من المنشورات ، فإنه يتم نشره بعد حذف اسم الممول[1].

وتطبيقاً لنظام المنشورات التفسيرية الخاصة يستطيع المواطن أن يتوجه إلى الإدارة الضريبية لمعرفة وضعه الضريبي أو المعاملة الضريبية التي سوف يخضع لها في أحوال معينة ، وتجيبه في ذلك الإدارة الضريبية ، وتكون هذه الإجابة المسبقة ملزمة لكل من الإدارة الضريبية والمواطن .

كما تعتبر أحكام المحاكم العليا مثل المحكمة الإدارية العليا ومحكمة النقض فيما يتعلق بتفسير قاعدة ضريبية معينة ، مصدراً من مصادر القانون الضريبي الداخلي ، ويسمى هذا المصدر في التشريع المقارن بالسوابق القضائية .

ثانياً – القانون الاتفاقي :

يطلق مصطلح القانون الاتفاقي على المعاهدات الدولية ، حيث تتضمن مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين دولتين أو أكثر في مجال

---

(1) د . السيد عبد المولى ، الضرائب والمعاملات الدولية ، مرجع سابق ، ص6 .

معين ، فالمعاهدات الدولية هي توافق إرادتين أو أكثر على إحداث أثر قانوني معين ، وهذا الأثر القانوني Legal Effect هو جوهر أو ثمرة التراضي أو الاتفاق بين أطراف المعاهدة ، وهو لا يكون كذلك إلا بمقتضى ما وضعه هؤلاء من محددات وضوابط ، والتي من غيرها لا يمكن الارتكان إليه ، ويظل هملاً تتلاطمه أهواء من تصوروه .

إن ما يتم الاتفاق عليه بين أطراف المعاهدة حول مسألة معينة يعتبر في الواقع قواعد سلوكية اتفاقية تضبط علاقاتهم ، وعلى ذلك يمكن القول إن القانون الاتفاقي له سمات القانون العادي . حيث إن القواعد القانونية الاتفاقية تحقق الهدفين اللذين يهدف إليهما أيّ تشريع وضعي هما العدالة ، والأمان[1].

فيما يتعلق بالعدالة فقد قيل : إن كل ما هو تعاقدي أو اتفاقي يكون عادلاً ، فالشخص لا يرتضي إلا ما يكون في صالحه ، أي ما يكون عادلاً ، فعندما يقرر أحد شيئاً في مواجهة آخر فمن الممكن أن ينطوي على بعض عدم العدالة ، ولكن عدم العدالة يكون مستحيلاً حينما يقرر الشخص لنفسه ، كما هو الحال في أي اتفاق ، فإذا كان الاتفاق يخلق قواعد سلوكية قانونية فإن تلك القواعد هي الأكثر عدالة ؛ لأنها القواعد المتأتية من الإرادة والمقبولة من واضعيها .

وفيما يتعلق بالأمان ، فإن القواعد المنظمة للعلاقة الاتفاقية لا تأتي من مصدر خارجي ، بل من المتعاقدين وهم صناعها ، وتتفق مع تطلعاتهم ، أو الدعوة إلى الالتزام بها ، فكما أن القاعدة القانونية العادية هي نتاج إرادة المجتمع المجسدة في السلطة التشريعية ، فهي تأتي من داخل المجتمع ، فإن القاعدة الاتفاقية نتاج إرادة المتعاقدين ، فهي تتأتي داخل هؤلاء ، وبالتالى فهي لا تخل بتوقعاتهم ، بل تعمل على احترام حقوقهم المتولدة من الاتفاق .

---

(1) لمزيد من التفصيل انظر د. أحمد عبد الكريم سلامة، النظام القانوني لمفاوضات العقود الدولية ، مجلة الدراسات الدبلوماسية ، المملكة العربية السعودية ، العدد التاسع عشر ، 1425هـ ، 2004 ، ص 112 .

ويجسد هذه الحقيقة اعتراف المشرع الوضعي ذاته بان العقد هو شريعة المتعاقدين ، بل هو قانون خاص يحكم العلاقة بين طرفيه .

ويذهب الفقه إلى القول بأن الاتفاق الدولي يعتبر القانون التعاقدي الدولي أو القانون الدولي للأطراف المتعاقدة ، النابع من الحرية الدولية للاتفاقات أو الحرية التعاقدية الدولية .

وقد أقر المعهد الدولي لتوحيد القانون الخاص Unidroit مبدأ الحرية التعاقدية الدولية ضمن مجموعة المبادئ المتعلقة بعقود التجارة الدولية التي تبناها عام 1994[1] ، حيث نصت المادة 1 / 1 منها على أن يكون الأطراف أحراراً في إبرام العقد ، وفي تحديد مضمونة .

والمعاهدات بصفة عامة إما أن تكون بين دولتين ، وتعرف باسم المعاهدات الثنائية ، وإما أن تكون بين أكثر من دولتين ، وتعرف باسم المعاهدة الجامعية ، وغالباً ما ينص في المعاهدات على السماح بانضمام الدول الأخري إليها متى توافرت فيهم شروط الانضمام ، ووافقت على شروط المعاهدة .

وفي المجال الضريبي ، تلجأ الدول إلى عقد معاهدات جماعية أو ثنائية بهدف تجنب الازدواج ، ومنع التهرب الضريبي الدولي ، والتعاون في تحصيل الضرائب بين الدول المتعاقدة ، وقد يحدث أن تتضمن بعض المعاهدات الدولية غير الضريبية نصوصاً تتعلق بالضرائب ، مثال ذلك المعاهدات المتعلقة بالتعاون الاقتصادي ، أو التعاون الثقافي أو التبادل القنصلي أو التعاون الفني والعلمي [2].

---

(1) د . أحمد عبد الكريم سلامة ، النظام القانوني لمفاوضات العقود الدولية ، مرجع سابق ، ص113 .

(2) Herbert smith. Finance act 2005 restricts double-taxation velief, internatiomal Tax Review, London, Jul/Aug 2005, p11 .

وقد ثبت من التطبيق العملي أن المعاهدات الثنائية هي الأسلوب الأمثل لتحقيق هدف الدول في المجال الضريبي ، بينما يتعذر في كثير من الأحيان على المعاهدات الجماعية أن تحقق أهداف التنسيق الضريبي وحل مشكلتي الازدواج والتهرب الضريبي الدولي ، نظراً لتباين النظم الضريبية السائدة في الدول المختلفة ، وتعارض مصالح هذه الدول مع بعضها البعض .

والمعاهدات الضريبية الثنائية تنص في الغالب على أنواع الضرائب التي تشملها ، وهي الضرائب على الدخول والثروات ، وضرائب التركات والدمغة ، وغالباً ما يستبعد من مجال سريانها الضرائب غير المباشرة مثل الضرائب على السلع لأنه لا يثور بالنسبة لها مسألة الازدواج الضريبي إلا نادراً [1] .

وأهلية إبرام المعاهدات تثبت للدول المستقلة ذات السيادة وفقاً للمادة 6 من اتفاقية فينا لقانون المعاهدات لسنة 1969 ، وبالنسبة للدول الاتحادية ، فإن أهلية إبرام المعاهدات تثبت للحكومة الاتحادية دون الولاية أو الدويلة في الدول المتحدة مركزياً ، وقد خرجت بعض الدساتير على هذه القاعدة ، وأجازت على سبيل الاستثناء للولايات بحق إبرام المعاهدات الثانوية تحت إشراف ورقابة الحكومة الاتحادية مثل الدستور السويسري الذي يمنح المقاطعات حق إبرام اتفاقات تتعلق بالجمارك مع الدول المجاورة [2] . ويرجع هذا إلى الطبيعة الخاصة للمقاطعات السويسرية .

وقد اعترف حديثاً بأهلية المنظمات الدولية في إبرام المعاهدات الدولية ، ومثال ذلك اتفاقية مزايا وحصانات هيئة الامم المتحدة ، والاتفاق الخاص بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية ، والاتفاقات الأساسية للمعونة الفنية

---

(1) د . السيد عبد المولي ، الضرائب والمعاملات الدولية ، مرجع سابق ، ص7 .

(2) انظر حول هذا الموضوع ، د . علي إبراهيم – القانون الدولي العام – دار النهضة العربية – 1995 – ص154 .

والاتفاقية مع منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة وغيرها ، وكل هذه الاتفاقيات تضمنت إعفاءات ضريبية[1] ، وتعتبر إحدى سبل تجنب الازدواج الضريبي .

والمعاهدات الدولية يجب أن تمر بعدد من المراحل الإجرائية وفقا لدستور كل دولة ، حيث تكون ملزمة للدولة ، ويكون لها قوة القانون ، فتنص المادة (70) من الدستور الكويتي الصادر عام 1962 على أن «يبرم الأمير المعاهدات بمرسوم ، ويبلغها مجلس الأمة فوراً مشفوعه بما يناسب من البيان ، وتكون للمعاهدة قوة القانون بعد إبرامها والتصديق عليها ونشرها في الجريدة الرسمية»[2] .

وتنص المادة 151 من الدستور المصري على أن رئيس الجمهورية يبرم المعاهدات ، ويبلغها مجلس الشعب مشفوعة بما يناسب البيان، وتكون لها قوة القانون بعد إبرامها والتصديق عليها ونشرها وفقاً للأوضاع القانونية، وعلى ذلك فإن مجرد التوقيع على المعاهدة لا يكفي لنفاذها في حق الدولة أو المنظمة الدولية ، أياً كان شكل التوقيع سواء بالأحرف الأولى أو بالأحرف كاملة ، وهذا ما نصت عليه المادة 12 من اتفاقية فيينا لعام 1969 والمادة 12 من اتفاقية فيينا 1986 .

وقد نصت هاتان الاتفاقيتان على أن للدولة أو المنظمة الدولية حسب الأحوال يمكنها أن تعبر عن التزامها بالمعاهدة التي يوقع عليها ممثلها في الأحوال الآتية :

1- إذا نصت المعاهدة على أن يكون للتوقيع هذا الأثر .

2- إذا ثبت بطريقة أخرى أن الدول المتفاوضة أو المنظمات المتفاوضة ، كانت قد

---

(1) د . زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص16 .

(2) انظر : الفقرة الأولى من المادة 70 من الدستور الكويتي الصادر عام 1962 .

اتفقت على أن يكون للتوقيع هذا الأثر .

3- إذا أيدت الدولة او المنظمة إعطاء هذا الاثر في وثيقة التفويض لممثلها أو عبرت عن ذلك في أثناء المفاوضات .

كما نصت الاتفاقيتان السالفتا الذكر على أنه :

- يعتبر التوقيع بالأحرف الأولى على نص معاهدة من قبيل التوقيع على المعاهدة إذا ثبت أن الدول المتفاوضة قد اتفقت على ذلك .
- يعتبر التوقيع بشرط الرجوع إلى نص المعاهدة من جانب ممثل الدولة أو ممثل المنظمة الدولية من قبيل التوقيع الكامل إذا أجازته الدولة أو المنظمة .

وتختلف مرتبه المعاهدات الدولية في سلم التشريع الداخلي من دولة إلى أخرى ، ففي كل من مصر والكويت ، فإن المعاهدات الضريبية يكون لها قوة القانون العادي[1] .

وفي فرنسا والمانيا الاتحادية والولايات المتحدة الأمريكية تتفوق نصوص المعاهدة على نصوص القانون الداخلي ويشترط في أمريكا التحقق من أن الكونجرس الأمريكي يقصد ذلك .

وعلى ذلك ، فإن الدول التي تجعل المعاهدات الدولية لها قوة القانون العادي . يجب أن تمر بجميع الإجراءات التي يصدر بها القانون وفقا للنظام الدستوري السائد ، والتي يتمثل في كل من مصر والكويت في ضرورة التصديق عليها من السلطة التشريعية ، ثم نشرها في الجريدة الرسمية ، وعند تفسير المعاهدة وتطبيقها فإن قاضي الموضوع يخضع لنفس رقابة محكمة النقض في شأن تفسير وتطبيق القانون الداخلي ومحكمة التمييز في دولة الكويت .

---

(1) انظر المادة 70 من الدستور الكويتي 1962 ، والمادة 151 من الدستور المصري 1971 ، وقد جرى قضاء محكمة النقض المصرية على اعتبار المعاهدة جزءاً من التشريع المصري الداخلي ، انظر : محمد كمال عبد العزيز . تقنين المرافعات في ضوء القضاء والفقه - الجزء الاول - الطبعة الثالثة - 1995 ، ص 17 .

وفي حالة وجود تعارض بين المعاهدة والقانون الداخلي فإن كانت المعاهدة لاحقة للقانون الداخلي فإنها تعتبر ناسخة له عملاً بالمادة الثانية من التقنين المدني المصري والكويتي[1] . أما إذا كان القانون الداخلي لاحقاً للمعاهدة ، فالدول التي تضع المعاهدات الدولية – في نفس مرتبة القانون الداخلي ، فإنه يعمل في شأنها بالقواعد التي تحكم تعارض القوانين الداخلية المتعاقبة فيعتبر القانون الداخلي ناسخاً للمعاهدة الدولية – أما الدول التي تجعل المعاهدات الدولية في مرتبة أسمى من القانون الداخلي ومن ثم فإن المعاهدة الدولية لا تنسخ بقانون داخلي لاحق إعمالاً لقاعدة تدرج التشريع .

بينما تكون الاتفاقات الضريبية الثنائية في مرتبة أسمى من نصوص القانون الداخلى في كل من فرنسا وألمانيا الاتحادية[2] .

إلا أن التطبيق العملى في فرنسا يشير إلى وجود تناقض في تحديد مرتبة الاتفاقات الضريبية الثنائية في سلم التشريع الداخلى ، حيث جرى قضاء محكمة النقض الفرنسية على سمو نصوص المعاهدة الضريبية على القانون الداخلى حتى ولو كان لاحقاً للتصديق على المعاهدة الضريبية ، بينما جرى قضاء مجلس الدولة الفرنسي على سمو القانون الداخلي اللاحق على التصديق على المعاهدة الضريبية ، ولعل السبب في هذا التناقض يرجع إلى عدم تحديد الاختصاص القضائي بصورة واضحة فيما يتعلق بالمشكلات الضريبية ، فتارة يرفع النزاع أمام المحاكم العادية ، وتارة أخرى يرفع النزاع أمام المحاكم الإدارية (مجلس الدولة) ، ولتلافى مثل هذه التناقضات يجب على المشرع أن يحدد بصورة واضحة القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية .

---

(1) تنص المادة (2) من القانون المدني الكويتي على أن لا يلغى تشريع إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على إلغائه أو يتضمن حكماً يتعارض معه .

(2) انظر المادة 55 من الدستور الفرنسي ، والمادة 25 من الدستور الألماني .

وفيما يتعلق بتفسير المعاهدة الثنائية الضريبية ، فإن القاعدة أن الدول أطراف المعاهدة تملك تفسيرها ، فإذا كانت إرادة الأطراف هي أساس التفسير فإنه يجوز للأطراف تخويل جهة أخرى كمحكمه تحكيم أو محكمة العدل للجماعة الاقتصادية الأوروبية أو منظمة دولية أو غير ذلك .

وفي حكم للمحكمة الدستورية المصرية أوضح أن المعاهدة الدولية تعتبر وحدة واحدة غير قابلة للتجزئة ، فالتكامل بين نصوصها يعد من الأسس الجوهرية التي كانت محل اعتبار لدى الدول عند التصديق على المعاهدة أو انضمامها إليها ، ودعاها إلى القبول بأحكامها والالتزام بمضمونها [1].

ومن المستقر عليه عرفاً وقضاءً أن المحاكم الوطنية تختص بتفسير المعاهدات ذات المصلحة الخاصة للأفراد ، أما إذا كانت المعاهدة تتعلق بالنظام العام مثل المعاهدات التي تمنح امتيازات لرعايا الدول المتعاقدة ، فإنه يمتنع على المحاكم الوطنية القيام بالتفسير في هذه الحالة [2].

ويذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى أن تفسير الاتفاقيات الدولية التي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي، والتي تعد من قبيل الأعمال الدبلوماسيه تدخل في اختصاص وزير الخارجية ، وليس لوزير المالية تفسير المعاهدة ، وإن كان العمل يجرى على استشارته [3]. بينما استقر القضاء الامريكي

---

(1) انظر حكمة المحكمة الدستورية المصرية في الدعوى رقم 57 لسنة 4 ق جلسة 6/1/1993 .

(2) لقد أخذت محكمة النقض الفرنسية بهذه التفرقة بعد أن كانت تخول لنفسها الحق في تفسير المعاهدات الدولية الضريبية العامة ، ويعتبر موقف هذه المحكمة محل نقد حيث إن المشاكل الضريبية كلها تتعلق بالمصلحة العامة وتعد من النظام العام مما يجعل التفرقة التي ذهبت اليها هذه المحكمة يصعب تطبيقها عملاً في المسائل الضريبية ، انظر فى ذلك حكم محكمة النقض في 31/1/1950 ، وحكم المحكمة المدنية في 12/5 ، 9/6/1950 .

(3) انظر فى ذلك أحكام مجلس الدولة الفرنسي في 25/1/1937 ، 16/1/1939 ، 8/9/1952 قسم 1602 بند 34 .

Model double Taxation Convention on Estates and inheritances and on Gifts, Oecd Committee on fiscal affairs,1982, p.17 .

«المحكمة الفيدارلية العليا» على أن راى الحكومة ليس ملزماً للمحاكم الامريكية التي قد تأخذ به وقد تطرحه جنبا وتعمل على إصدار حكمها الخاص فيما يتعلق بالتفسير وفقاً للمبادئ القانونية القضائية المتعارف عليها .

ومن المناسب هنا أن نشير إلى اتفاقيتي فيينا لقانون المعاهدات الصادرة عام 1966 ، عام 1986 ، حيث أفصحت المادة 31 منهما عن الاسس والمعايير والقواعد التي يعتد بها في تفسير المعاهدات ، فقد نصت هذه المادة على ما يلي :

1- تفسر المعاهدة بحسن نية طبقاً للمعني العادي لألفاظها في الإطار الخاص بها وفي ضوء موضوعها والغرض منها .

2- الإطار الخاص بالمعاهدة ولغرض التفسير يشتمل إلى جانب نص المعاهدة بما في ذلك الديباجة والملحقات ما يلي :

أ- أي اتفاق يتعلق بالمعاهدة ويكون قد عقد بين الأطراف جميعاً بمناسبة عقد هذه المعاهدة .

ب- أي وثيقة صدرت عن طريق أو أكثر بمناسبة عقد المعاهدة وقبلتها الأطراف الأخرى وثيقة لها صلة بالمعاهدة .

3- يؤخذ في الاعتبار إلى جانب الإطار الخاص بالمعاهدة :

أ- أي اتفاق لاحق بين الأطراف بشأن تفسير المعاهدات أو تطبيق أحكامها .

ب- أي مسلك في تطبيق المعاهدة يتفق عليه الأطراف بشأن تفسيرها .

جـ- أي قواعد في القانون الدولي لها صلة بالموضوع، ويمكن تطبيقها على العلاقة بين الأطراف .

4- يعطي معنى خاصاً للفظ معين إذا ثبت أن نيه الأطراف قد اتجهت إلى ذلك .

وأجازت المادة (32) من اتفاقيتي فيينا اللجوء إلى وسائل مكملة في التفسير خاصة الأعمال التحضيرية للمعاهدة والظروف الملابسة لعقدها .

الاتفاقات الضريبية الجماعية النموذجية :

في إطار دعم حركة التجارة الدولية لما لها من دور مهم في الإسراع بمعدلات التنمية لدى شعوب العالم وتشجيعا للدول على إبرام اتفاقيات ثنائية بهدف تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي ، فقد قام مجلس التعاون الاقتصادي الأوروبي بوضع اتفاق ضريبى نموذجي ، كما وضع خبراء منظمة الأمم المتحدة اتفاقاً نموذجياً آخر . هذه الاتفاقيات النموذجية قد حلت محل الاتفاقيات الجماعية التي تم إعدادها بمعرفة منظمة عصبة الأمم من قبل ألا وهي اتفاقية لندن ، واتفاقية المكسيك .

ومن أهم ملامح الاتفاق النموذجي الصادر من منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي[1] ، أن الاتفاق الأول يهدف إلى تنسيق فرض الضرائب بين الدول الصناعية ، استناداً إلى معيار دولة موطن المكلف لتحديد السيادة الضريبية ، وهو ما يلائم الدول المتقدمة ؛ لذا تسترشد به في صياغة معاهداتها الضريبية .

بينما من أهم ملامح الاتفاق النموذجي الصادر عن خبراء الأمم المتحدة أن الاتفاق يهدف إلى تنسيق فرض الضرائب واضعاً في الاعتبار مصلحة الدول النامية في المقام الاول ، ويأخذ في تحديد السيادة الضريبية بمبدأ دولة مصدر الدخل الذي يحصل عليه المكلف والضريبة على الثروة بمبدأ موقع الثروة، ولذلك فهو يلائم الدول النامية ؛ لذا تسترشد به هذه الدول في صياغة معاهداتها الضريبية .

وبصفة عامة فإن جميع الاتفاقات النموذجية ليس لها سوء قيمة استرشادية جاز للدول الاهتداء بها عند صياغة معاهداتها أو تركها جانبا

---

(1) جاء الاتفاق النموذجي الصادر من منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي في ثلاثين مادة مشتملة كل منها على تعليقات وتفسيرات .

Model Double Taxation Cnvention on Estates inheritances and on Gifts, op. cit, p. 20 .

والأخذ بما يتلاءم مع أوضاعهم وظروفهم الخاصة .

وتشكل أيضاً الاتفاقات الضريبية الجماعية النموذجية أهمية كبري عند تفسير نصوص المعاهدات الضريبية الثنائية بين الدول ؛ حيث يمكن الاسترشاد بالاعمال التحضرية للمعاهدة النموذجية .

ثالثاً – العُرف الدولي :

يعتبر العرف الدولي أحد مصادر القانون الضريبي الدولي ، والمقصود بالعرف الدولي مجموعة الأحكام القانونية غير المكتوبة التي تنشأ من تكرار التزام الدول لها في تصرفاتها مع غيرها في حالات معينة بوصفها قواعد تثبت لها في اعتقاد غالبية الدول المتحضرة وصف الإلزام القانوني[1].

ويجب عدم الخلط بين العرف والعادة ، فإذا كانا يتفقان في أن كلاً منها له سلوك يتكرر أكثر من مرة ، فإن العادة تعتبر خطوة في تكوين العرف ، ولكنها لا تخلق عرفاً دولياً إلا إذا اسس على الشعور بالالتزام ، أي أن الفرق بين العرف ، والعادة ، أن العرف يتطلب توافر الشعور بالالتزام عند إثبات تصرف معين ، بينما العادة لا تطلب مثل هذا الشعور .

وقد عرفت المادة 38 / ا /ب من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية العرف بأنه العادات الدولية المرعية المعتبرة بمثابة قانون دل عليه تواتر الاستعمال .

فالعرف هو القاعدة القانونية النافذة في مواجهة الجميع ، والتي أصلها وبدايتها تصرف قانوني يرتب آثاراً قانونية بين أطراف هذا التصرف دون غيرهم ، ثم تتسع دائرة هذا الالتزام بالتدريج حتى تعم بقيه أطراف الجماعة

(1) د . حامد سلطان وعائشة راتب وصلاح الدين عامر ، القانون الدولي العام ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987 ، ص516 .

الدولية ، وذلك بانضوائهم تحت مظلة هذا التصرف القانوني إما بالانضمام إلى بقية أطراف التصرف القانوني الأصلي ، وإما بالتعامل وفق مقتضيات هذا التصرف بما يفيد الموافقة الضمنية عليه .

فالعرف الدولي يتم على مرحلتين :

المرحلة الأولي : قيام التزام قانوني نسبي يرتب أثرة على أطراف تصرف قانوني معين ، وهم كل من وقع وصدق أو إنضم إلى هذا التصرف ، فالالتزام الحاصل بهذه الصورة قائم على الموافقة الصريحة على هذا التصرف ومحصوربين أطرافة فقط .

المرحلة الثانية : أن يمتد آثار هذا التصرف نحو الأطراف الأخرى التي لم تعرب صراحه التزامها بالتصرف المذكور ، وذلك إما بالعمل بما يقتضيه هذا التصرف ، وإما بالامتناع عما يحرمه ، عندما يتضمن التصرف المذكور سلوكاً دولياً يهم الجماعة الدولية على وجه العموم ، ويعتبر هذا السكوت بمثابة موافقة ضمنية على احترام الالتزامات التي تترتب عن هذا التصرف القانوني عندما يفيد هذا السكوت الرضا الضمني consensus فإذا اعربت دولة أو أكثر عن معارضتها لهذا التصرف بأن لم تكتم نيتها بالعمل بما لا يتفق والالتزامات الناشئة عنه فإن هذا الموقف يحول دون سريان أثر التصرف تجاه الدول المعارضة ؛ إذ لا يمكن إلزام الغير بما لم يرتض به .

ويرى البعض أن للعرف الدولي ركنين : الركن المادي ، وهو تكرار القيام بعمل معين واستمرار القيام به لمدة معينة من قبل عدة دول أو النص في دستور تلك الدول على أن تلك العادة واجبه الاحترام[1] ، والعنصر الثاني

---

(1) يرى د . طلعت الغنيمي أن لا يشترط التكرار لقيام الركن المادي العرف وأنه يكفي أن يصدر التصرف للمرة الأولي كي يعتبر دليلاً علي الركن المادي للعرف .
انظر د. طلعت الغنيمي ، الوجيز في قانون السلام ، لم يذكر دار النشر ، 1975 ، ص 205 .

لتكوين العرف يسمى بالركن المعنوي ، وهذا الشعور بإلزامية القيام أو عدم القيام بالعمل ، وعدم وجود هذا الشعور بالالتزام القانوني يؤدي إلى اعتبار ذلك العمل على أنه مجرد مجامله بين الدول.

يشترط أيضاً ليكون العرف مصدرًا للقانون أن يكون عالمياً وليس محلياً، وعليه فإن بعض الفقهاء يرى أنه لتوافر العرف المقبول بمثابة قانون يجب أن يصدر من الأجهزة المختصة في الدولة ، وأن يكون التصرف عاماً من حيث المكان ، وأن التصرف تبادليّ [1].

وعلى ذلك يمكن القول إن شيوع العمل بمقتضيات تصرف قانوني نسبي الأثر يؤدي إلى تعميم آثاره القانونية في مواجهة الجميع ، وهذا هو العرف ، وفقاً لمضمون المادة 38 من اتفاقية فيينا 1969 التي تنص على إمكانية سريان معاهدة على دولة ليست طرفاً فيها باعتبارها قاعدة عرفية من قواعد القانون الدولي العام ومعترفاً لها بهذه الصفة .

ومن ثم فإن اعتراف دوله ليست طرفا بمعاهدة بالعمل بمقتضياتها من شأنه أن يحول الدولة «الغير» إلى «طرف» من أطراف هذه العلاقة القانونية من اللحظة التي بدا فيها واضحاً قبول الدولة الغير لهذه العلاقة ، وبهذا الشكل لايوجد «غير» في علاقة قانونية عرفية لان طبيعة هذه القاعدة هو سريانها في مواجهة الجميع .

نخلص مما سبق أن القاعدة القانونية العرفية لا تنشأ بنشوء التصرف القانوني نسبي الأثر ، وإنما عن شيوع العمل بمقتضيات هذا التصرف باعتباره عملاً لاحقاً ويشكل الحلقة الأخيرة من حلقات العمل به كتصرف قانوني عام الأثر .

(1) د. بدرية العوضي ، القانون الدولي العام في وقت السلم والحرب وتطبيقة في دولة الكويت ، دار الفكر بدمشق ، الطبعة الأولى ، 1979 ، ص28 .

ويرى الدكتور على إبراهيم [1] أن العرف الدولي ليس فقط نتاج السلوك الشكلي المتطابق في مجال العلاقات الدولية ، ولكنه أيضاً نتاج للتشريع الوطني المتطابق والقرارات المتشابهة الصادرة عن السلطة التنفيذية في مختلف الدول ويتكون العرف الدولي من خلال السوابق القضائية سواء على المستوى الوطني أو المستوى الدولي ، فأحكام المحاكم الوطنية المتعلقة بالفصل في منازعات لها صلة بالقانون الدولي العام تنشئ عرفا دولياً ، وكذلك الحال بالنسبة لأحكام المحاكم الدولية.

ويقلل البعض من أهمية العرف الدولي في المجال الضريبي الداخلي بسبب القاعدة الدستورية المعروفة بمبدأ شرعية الضريبة[2]، فمن الصعوبة بمكان أن ينشأ عرف دولي ضريبي يتضمن استثناءات ضريبية من القانون الضريبي الداخلي لدولة ما ، ويجب ألا يفهم من ذلك عدم الاعتداد بالعرف الدولي كمصدر للقانون الضريبي الدولي ، بل يعد العرف الدولي مصدراً للقانون الضريبي الدولي إلا أن دوره ما زال محدوداً في التطبيق العملي .

ويظهر دور العرف الدولي كمصدر للقانون الضريبي الدولي عند إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي بين الدول ؛ حيث تتضمن مثل هذه الاتفاقيات الأموال والدخول والنشاطات الخاضعة للضريبة ، والتي تصاغ من أجلها المعايير المناسبة لتجنب حدوث ازدواج ضريبي لهذه الأوعية الضريبية ، ووفقاً لقاعدة الإقليمية فإنه يتم استبعاد الاستقطاعات الضريبية التي تتم طبقاً للقوانين الداخلية للدول المتعاقدة ، ويترتب على ذلك قاعدة عرفية

---

(1) د . علي إبراهيم ، القانون الدولي العام ، دار النهضة العربية ، 1995 ، ص223 . د. مصطفى سيد عبدالرحمن ، القانون الدولى العام لم يذكر دار النشر ، 2001 ، ص 42 .

(2) تنص المادة 134 من الدستور الكويتي ، علي أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون .... ، وينص الدستور المصري في المادة (61) على أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون .

مقتضاها أن الاتفاقيات المذكورة تلزم كل دولة متعاقدة بإعفاء المادة الخاضعة للضريبة طبقا للقانون الداخلي لها ، بإخضاع المادة التي يسمح القانون الداخلي بإخضاعها للضريبة ، وعلى ذلك فإن غالبية الدول تسمح للاتفاقيات الدولية بإمكانية تجنب الالتزامات التي تقع على الممولين ، والتي يفرضها القانون الداخلي أو التخفيف منها ، وعلى العكس من ذلك لا تسمح تلك الاتفاقيات بزيادة عبء الضريبة سواء بزيادة سعرها أو إنشاء ضرائب جديدة ، لذلك توصف الاتفاقيات الدولية الضريبية بأنها ذات أثر سلبي ، أي : لا تخلق التزامات جديدة على عاتق الأموال والأشخاص ، وإنما تجنبها الخضوع للضريبة أو التخفيف منها .

رابعاً - الفقــه :

يعتبر الفقه أحد مصادر القانون الضريبي الدولي ، ولكنه مصدر غير مباشر ، كما هو الحال بالنسبة للفقه من حيث كونه مصدراً لباقي فروع القانون الأخرى ، ويقصد بالفقه كمصدر للقانون الضريبي الدولي مؤلفات اساتذه القانون المالى والضريبي في الدول المختلفة ، فضلاً عن تقارير المنظمات المتخصصة في المجال الضريبي ، وتسترشد السلطات التشريعية في الدول المختلفة بآراء الفقهاء عند صياغة تشريعاتهم كما ينهل القضاء من آراء الفقهاء عند النظر في المنازعات المعروضه أمامه ، وإصدار أحكام مسوّغة ، ويكون لها سند في الواقع والقانون .

وكثيراً ما تصدر الإدارة الضريبية منشورات وتعليمات تفسيرية فيما يتعلق بالقانون الضريبي ولائحته التنفيذية ، فقد يكشف التطبيق العملى للنصوص الضريبية عن وجود غموض أو إشكاليات عملية يصعب معها تطبيق النصوص الضريبية بطريقة صحيحة وهنا تتدخل الإدارة الضريبية

بإصدار منشورات تفسيرية تتعلق بتفسير القانون الضريبي أو تطبيقه ، وما تصدره الإدارة الضريبية من منشورات أو تعليمات يكون لها قوة ملزمة من جانب واحد وهم موظفو الإدارة الضريبية استنادا إلى قاعدة التزام المرؤوس بطاعة أوامر رئيسه مالم تخرج عن حدود المشروعية ، وعلى العكس من ذلك ، فإن ما تصدره الإدارة الضريبية من تفسير للقانون أو اللوائح ليس له قوة ملزمة بالنسبة للممولين ، استناداً إلى قاعة عدم جواز الجمع بين صفتي الخصم والحكم في وقت واحد ، وإنما يلتزم الممولون بنصوص القانون الضريبي ، وأحكام المحاكم التفسيرية في هذا الصدد. واستناداً إلى ما تقدم يستطع الممول أن يطعن فيما تصدره الإدارة من منشورات أو تعليمات إذا قدر أنها غير دستورية أو غير قانونية ، وذلك عن طريق دعوى الإلغاء ضد هذه المنشورات أو التعليمات ، وعلى صعيد آخر فإذا رتبت المنشورات أو التعليمات التي أصدراتها الإدارة الضريبية حقوقاً للممولين فلا يحق للإدارة الضريبية أن تخالف هذه المنشورات أو التعليمات بعد ذلك ، ويجوز للممول أن يطعن في تصرف الإدارة المخالف لما أصدرته من منشورات أو تعليمات استناداً إلى أنها تمثل لوائح رتبت مراكز قانونية للممولين .

وقد ذهب المجلس الدستوري في فرنسا إلى أبعد من ذلك حيث اعتبر أن إجابات وزير المالية على الأسئلة البرلمانية التي يدلي بها أو التصريحات التي يدلي بها المسؤولون عن الإدارة الضريبية ، والتي تتضمن تفسيراً معيناً لقاعدة ضريبة داخلية أو دولية تكون ملزمة للإدارة الضريبية [1] .

ويظهر من ذلك أن الفقه كمصدر للقانون الضريبي الدولي يستمد من

(1) Bruno Gouthiere , les impots des les affaires internationales . Edition Francis lefbure , Paris , 1990 , P15 .

نقلاً عن د. زكريا بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 26 .

مصادر متعددة كما ذكرنا سالفاً ، وتعتبر بمثابة مصادر استدلالية ، وقد ذكرت هذا المصدر الفقره (5) من المادة (38) من النظام الأساس لمحكمة العدل الدولية ، ولا ينكر أحد أن الفقة قد أسهم بقسط موفور في بيان قواعد تستند إليها الدول في تحديد علاقاتها المتبادلة في الماضي .

خامساً – أحكام المحاكم الدولية والوطنية :

تعد أحكام المحاكم الدولية وأحكام المحاكم الوطنية المصدر الاستدلالي الأول للقانون الضريبي الدولي ، أي : تعد من العوامل التي يأنس إليها القضاه والخصوم ، ويسترشدون بها للوصول إلى استنباط ماتتضمنة من حكم ، فهي سلسلة من القرارات الحاسمة يصدرها أشخاص منزهون عن الغرض في شأن تطبيق أحكام القانون في شتى الخصومات [1].

فالأحكام الصادرة عن المحاكم الوطنية لا تلزم حكوماتها في علاقاتها الدولية إلا أنها تعكس تفسيرات المحاكم فيما يتعلق بوجود قاعدة في القانون الدولي ، ويمكن للمحكمة الدولية الاستدلال من هذه الأحكام على أن تلك الدولة تأخذ بذلك المبدأ – أو القاعدة القانونية ، وهي تدل أيضاً على كيفية فهم المحاكم الوطنية في بلد ما لقانون الأمم في قضية معينة .

وبتكرار الأحكام الصادرة عن محاكم مختلفة في دول متعددة يتشكل دليل على أن مبدأ معينا أصبح من المبادئ القانونية العامة . [2]

وفي المجال الضريبي ، فإن الأحكام التي تصدرها المحاكم وهي تفصل

---

(1) د . حامد سلطان ، عائشة راتب ، القانون الدولي العام ، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة ، 1987 ، ص53 .

(2) د . بدرية العوضى ، القانون الدولى العام ، مرجع سابق ، ص 34 . د. رشيد حمد العنزى ، القانون الدولى العام ، لم يذكر دار النشر ، 2001 ، ص 50 ومابعدها . د. مصطفى سلامة حسين ، العلاقات الدولية ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1984 ، ص 52 .

في المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية تكون ملزمة إذا تعلق النزاع بتطبيق وتفسير اتفاقيات دولية ضريبية ، والأصل أن هذه المنازعات تعرض على محاكم الدولة المختصة بنظر منازعات الضرائب ، ومع ذلك توجد محاكم الجماعة الأوربية ، والتي تختص بالفصل في المنازعات عند تعارض فرض ضريبة على الممولين مع التعليمات الصادرة من الجماعة الأوربية . نخلص مما تقدم إلى أن أحكام المحاكم الدولية تلعب دوراً متزايداً في تحديد وجود قواعد القانون الضريبي الدولي .

سادساً – المبادئ العامة للقانون : [1]

يقصد بالمبادئ القانونية العامة أنها المبادئ القانونية الموجودة في الأنظمة القانونية الرئيسية في العالم سواء كانت في مجال القانون العام أو الخاص .

وتعتبر مبادىء القانون العامة مصدراً مهماً في مجال القانون الدولي نظرا لأنه يسد النقص في القانون الدولي في مسألة معينه ، خاصة وأننا نعلم بأن قواعد القانون الدولي العام تعتبر من القوانين الحديثة بالمقارنة مع القوانين المدنية والجنائية ؛ لذلك فإن الاستعانة بالمبادىء القانونية العامة في الأنظمة الداخلية ونقلها إلى مجال الدولي بواسطة محكمة العدل الدولية تعتبر مصدراً خصباً لإثراء قواعد القانون الدولي العام .

وقد نصت الفقرة (جـ) من المادة 38 من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية على مبادىء القانون العامة التي أقرتها الأمم المتحضرة ، ضمن أحكام القانون الدولي التي تطبقها المحكمة للفصل فيما يعرض عليها من المنازعات

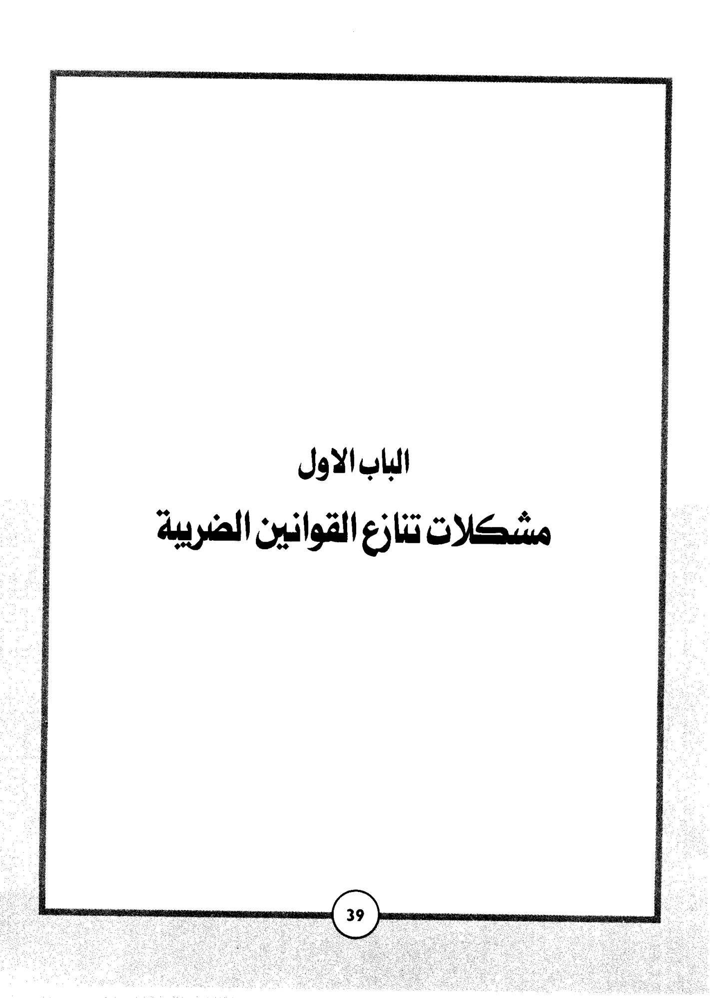
(1) د . بدرية عبدالله العوضي ، القانون الدولي العام في وقف السلم والحرب وتطبيقة في دولة الكويت ، مرجع سابق، ص 30 . د. رشيد حمد العنزى ، القانون الدولى العام ، مرجع سابق ، ص 44 ومابعدها .

الدولية ، وعلى ذلك فإذا عرض على المحكمة نزاع ما ، ولم يوجد في المعاهدات أو في العرف نص يحكم موضوع هذا النزاع فعلى المحكمة أن تطبق مبادىء القانون العامة التي أقرتها الأمم المتحضرة ، أي : المبادىء القانونية العامة المقررة في النظم القانونية الرئيسية في العالم التي يكفل تمثيلها في محكمة العدل قضاتها المنتخبون والأصل في المبادىء العامة للقانون أن تسود دائرة القانون الداخلي إلا أن هذه المبادىء تطبق في الدائرة الدولية في حالة فقدان كل قاعدة قانونية دولية منصوص عليها في المعاهدات أو يقضي بها العرف فهي بمثابة قواعد تقضي بها العدالة عند الأمم المتحضرة ، ومن المشاهد أن محكمة العدل لا تلجأ إلى تطبيق مبادىء القانون العامة إلا في حدود ضيقة [1].

ونخلص مما سبق أن المبادىء العامة للقانون هي مجموعة القواعد العامة المستفادة من النظم القانونية الداخلية والتي تطبق في القانون الدولي العام كقواعد قياسية وتفسيرية وإجرائية في أثناء أداء القاضي الدولي لوظيفته القضائية .

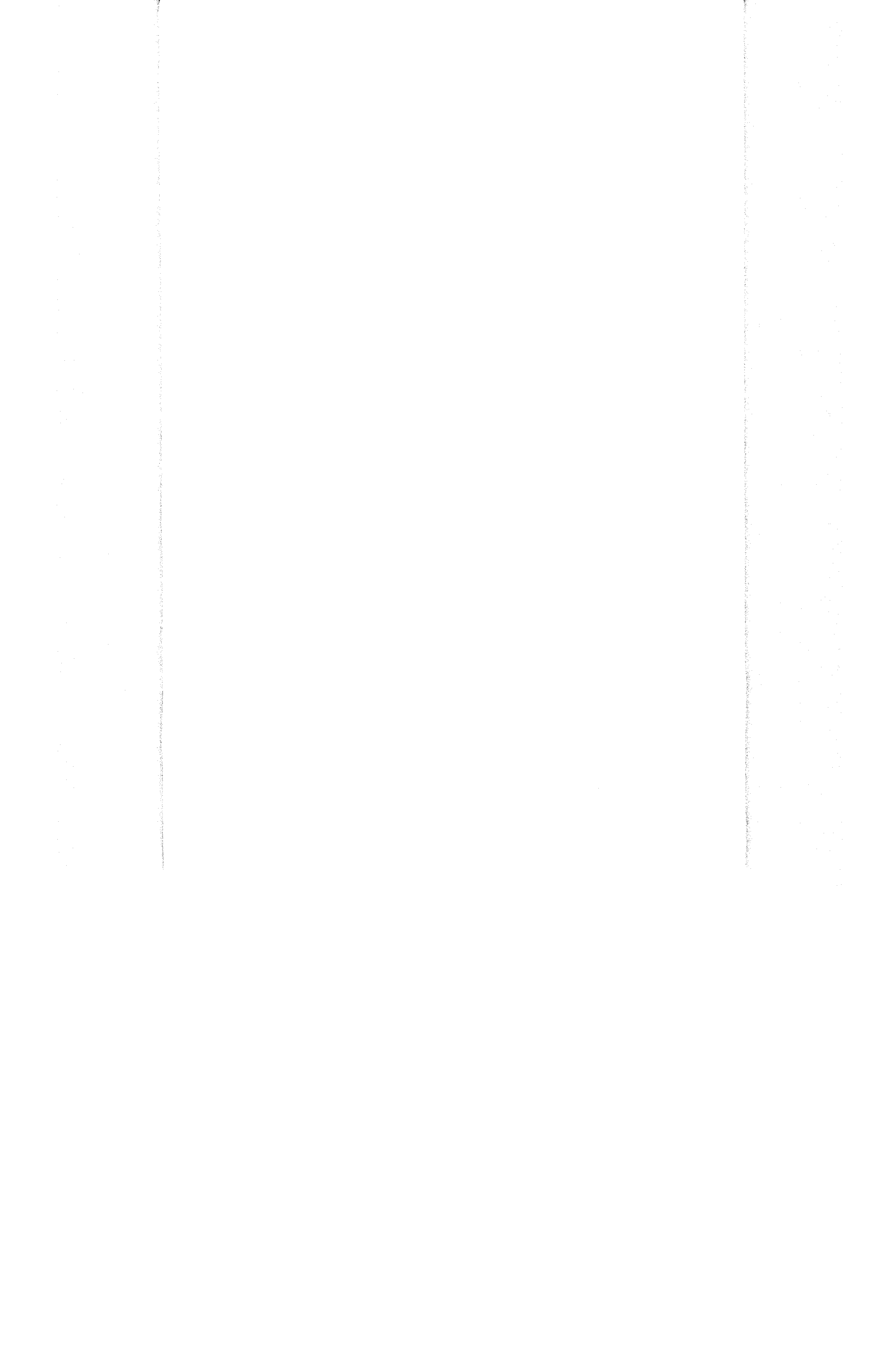
---

(1) د . حامد سلطان ، د. عائشة راتب ، القانون الدولي العام ، دار النهضة العربية ، الطبعة الرابعة ، 1987 ، ص 25 ، 53 .



الباب الاول

مشكلات تنازع القوانين الضريبة



الباب الاول

مشكلات تنازع القوانين الضريبة

تمهيد وتقسيم :

تستقل كل دولة بتحديد سيادتها الضريبية وفقاً لأهدافها القومية دون أن تشكل النظم القانونية للدول الأخرى قيداً على سلطتها في هذا المجال ، ونتيجة لذلك تباينت التشريعات المحددة للاختصاص الضريبي لكل دولة وظهرت مشكلة تنازع القوانين الضريبية وما تثيره من مشكلات ضريبة يمكن أن تؤثر على حركة التجارة الدولية ، ومن أهم هذه المشكلات ، مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ومشكلة التهرب الدولي ، وسوف نتناول كلاً منهما في فصل مستقل على النحو الآتي :

الفصل الأول : الازدواج الضريبي الدولي

الفصل الثاني : التهرب الضريبي الدولي

الفصل الأول

الازدواج الضريبي الدولي



الفصل الأول

الازدواج الضريبي الدولي

سوف نتناول دراسة هذا الفصل في ثلاثة مباحث على النحو الآتي :

المبحث الأول : تعريف الازدواج الضريبي وشروطه

المبحث الثانى : أنواع الازدواج الضريبي وآثاره

المبحث الثالث : تفادي الازدواج الضريبـي

المبحث الأول

تعريف الازدواج الضريبي وشروطه (1)

يقصد بالازدواج الضريبي Double Taxation فرض الضريبة نفسها ، أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على الشخص نفسه ، بالنسبة للمال ذاته في المدة نفسها .

وتقضي العدالة الضريبية ألا يتعرض الممول لدفع الضريبة مرتين أو أكثر عن نفس المادة الخاضعة لها ، لأكثر من سلطة مالية واحدة . ومن هذا التعريف يتضح أن فكرة الازدواج الضريبي تتطلب شروطاً أربعة، وهي وحدة الضريبة، وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة المادة الخاضعة للضريبة، وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة ، وعلى ذلك هناك شروط أربعة لتحقق الازدواج الضريبي هي :

---

(1) د . خالد سعد زغلول ، د. إبراهيم الحمود ، الوسيط فى المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 342 ومابعدها.

١ – وحدة الضريبة المفروضة :

يشترط لتحقيق الازدواج الضريبي أن يتعرض الممول لدفع ضريبتين أو أكثر من نفس النوع أي ضريبتين متشابهتين ، ومثال ذلك أن تفرض إحدى السلطات المالية ضريبة على الدخل الناتج من الملكية العقارية المبنية أو الزراعية استناداً إلى مبدأ موقع المال إلى جانب هذه الضريبة تفرض سلطة أخرى ضريبة على نفس الدخل ، استناداً إلى رابطة أخرى تربط الممول نفسه بالدولة، فهنا يتحقق الازدواج الضريبي نظراً لأن الضريبتين من نفس النوع .

ويثور الخلاف بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الاقتصادي أو الفعلي، فقد تفرض ضريبة ما مثل الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية المبنية ، وإلى جانب هذه الضريبة تفرض ضريبة على رأس المال العقاري المبني بسعر منخفض بحيث تدفع من دخل هذا العقار في مثل هذه الحالة لا يتحقق الازدواج الضريبي لاختلاف نوع الضريبتين واحدة على الدخل ، والأخرى على رأس المال ، ولكن من الناحية الفعلية فإن الداخل الناتج عن الملكية العقارية هو الذي يتحمل الضريبتين ، ومن ثم نكون أمام ازدواج ضريبي فعلى أو اقتصادي ، وإن لم يكن ازدواج قانوني .

ويجب أن نميز بين ازدواج الضرائب وتعدد الضرائب ، فنظام تعدد الضرائب تأخذ به معظم النظم الضريبية ، فقد يدفع نفس الشخص عدة ضرائب متنوعة على نفس الدخل ، مثال ذلك أن يدفع من دخله ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الدمغة وضريبة التداول ، وهنا نكون بصدد تعدد الضرائب، وهو جائز قانوناً وليس ازدواجاً للضرائب ؛ لأن شرط الازدواج هو وحدة الضريبة كما يجب أن نميز بين ازدواج الضرائب وتكرار الضرائب ، ومثال تكرار الضرائب أن يدفع الممول على إيرادات القيمة المنقولة

عدة مرات لتكرار التوزيعات التي حصل عليها ، لا نكون هنا أمام ازدواج ضريبي ، وإنما تكرار للضريبة ، ومثال ذلك أيضاً أن يدفع الممول الضريبة أو ضرائب جمركية أكثر من مرة عن نفس السلعة نتيجة اجتيازها حدود أكثر من دولة ، أي : نتيجة لتكرار الواقعة المنشئة للضريبة .

ونظراً لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة في معظم الأحوال ، لذا نجد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المعقوده بين الدول تنص على تحديد الضرائب المتشابهة في الدولتين المتعاقدتين .

2 – وحدة الشخص المكلف بالضريبة :

يشترط أيضا لتحقيق الازدواج الضريبي وحدة الشخص الخاضع للضريبة ، أي : تعرض الشخص نفسه لدفع الضريبة أكثر من مرة ، وعلى ذلك إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة مملوكة لشخصين ، وقام كل منها بدفع الضريبة عن الجزء الذي يملكه ، فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي لاختلاف شخصية الممول . وتثور الصعوبة في حالة فرض الضريبة على أرباح الشركات ، وهي شخص معنوي ، ثم فرضها على التوزيعات التي تجريها الشركة على مساهميها وهم أشخاص طبيعيون، الضريبة الأولى هنا ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والثانية ضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

وهنا يثور التساؤل هل يعتبر المساهم في الشركة متعرضاً لازدواج ضريبي بسبب خضوع نصيبه للضريبة مرتين . الإجابة هنا أنه من الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي لعدم وحدة الشخص المكلف بالضريبتين . وذلك لأن الشركة شخصية قانونية مستقلة عن شخصية المساهمين ، أما من الناحية الاقتصادية يوجد ازدواج ضريبي ، حيث إن المساهم يتحمل عبء

الضريبتين في النهاية ، وذلك لأن وجهة النظر الاقتصادية لا تقف عند التنظيم القانوني ، بل تتعداه الى حقيقة من يتحمل في النهاية العبء الضريبي [1].

3 – وحدة المال موضوع الضريبة :

ويقصد بهذا الشرط أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على الشخص نفسه ، وأن يكون المال وعاء الضريبة في هذه المرات واحداً ، وعليه ينتفي الازدواج الضريبي عند أختلاف الأموال الممثلة للمادة الخاضعة للضريبة ، ومثال ذلك ان يدفع الممول ضريبة عن دخل الناتج عن العمل كموظف وضريبة أخرى عن دخله الناتج عن مزاولة مهن غير تجارية وضريبة ثالثة عن دخله الناتج عن ثروته العقارية فإننا في هذه الحالة لا نكون أمام ازدواج ضريبي نظراً لاختلاف المال محل الضريبة في هذه الحالات الثلاث بينما يعتبر الازدواج الضريبي متحقق على النطاق الدولي ، إذا دفع أحد الأشخاص ضريبة للدولة (أ) عن أرباحه الناتجة عن مزاولة نشاط تجاري داخل الدولة وخارجها ودفع ضريبة للدولة (ب) عن أرباحه الناتجة عن مزاولة نشاط تجاري على إقليمها فهنا يدفع هذا الشخص الضريبة مرتين عن نفس المال ، ونكون بصدد ازدواج ضريبي دولي ، وهي حالات شائعة الانتشار في الحياة العلمية .

4 – وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة :

يجب لتحقق الازدواج الضريبي أن تفرض الضريبة أكثر من مرة عن نفس المدة ، أي : أن يقوم الممول بدفع أكثر من ضريبة على نفس الوعاء عن فترة زمنية معينة واحدة .

وعلى ذلك فإذا دفع الممول ضريبتين أو أكثر عن نفس الوعاء ، ولكن عن

(1) د . زكريا بيومي ، الوجيز فى المالية العامة ، مطبعة دار التأليف ، القاهرة ، 1980 ، 386 .

فترات زمنية مختلفة فإن ذلك لا يعد من قبيل الازدواج الضريبي ، ومثال ذلك أن يدفع الممول ضريبة عن دخله المتحقق عام 1997 وضريبة أخرى عن دخله المتحقق عام 1998 ففي مثل هذه الحالة لا يتحقق الازدواج الضريبي لاختلاف الفترة الزمنية التي تؤدي عنها الضرائب .

ويذهب بعض كتاب المالية العامة إلى أن شرط وحدة المدة لا ضرورة له حيث يغني عنه شرط وحدة المال الخاضع للضريبة؛ لأن اختلاف المدة يؤدي حتما إلى اختلاف المال الخاضع للضريبة [1].

ويذهب البعض الآخر من كتاب المالية بالتعليق على الملاحظة السابقة بأنها وإن صحت في مجال الدخل كوعاء للضريبة، حيث يؤدي اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة إلا أنها لا تصح في مجال رأس المال ، حيث لا يؤدي دائماً اختلاف المدة إلى اختلاف موضوع الضريبة ؛ ولذلك فإن شرط وحدة المدة يظل محتفظاً باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال. [2]

---

(1) د . أحمد جامع ، فن المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1964 ، ص 624 .

(2) د . رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1969 ، ص 33 .

المبحث الثاني

أنواع الازدواج الضريبي وآثاره

اذا توافرت شروط الازدواج الضريبي تعددت أنواعة ، وفقاً لمعايير مختلفة ، فوفقاً لمعيار نطاق االازدواج يفرق بين ازدواج ضريبي داخلي وازدواج ضريبي دولى ، ومن زاوية مقصود المشرع الضريبي تجري التفرقة بين ازدواج ضريبي مقصود وازدواج ضريبي غير مقصود وسنحاول في مرحلة أولى توضيح هذة الأنواع المختلفة - ولنتعرف في مرحلة ثانية على أثار الازدواج الضريبي - ولنتعرض في مرحلة ثالثة لوسائل منع الازدواج الضريبي.

أولاً - الازدواج الداخلي والازدواج الدولي : [1]

ويقصد بالازدواج الضريبي الداخلي ذلك الذي تتحقق شروطه داخل دولة واحدة سواء أكانت اتحادية أو موحدة ، ويتحقق الازدواج الضريبي بأن تفرض أكثر من سلطة مالية داخل الدولة الواحدة ضريبتين أو أكثر على نفس الشخص بالنسبة لنفس المادة عن نفس المدة .

ومثال ذلك ما يحدث في الدول الاتحادية (مثل الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا) ، فإذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معينة ، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة على المادة نفسها فيقع الازدواج الداخلي .

وقد يحدث هذا الازدواج في الدول الموحدة البسيطة فإذا فرضت

(1) د . عادل حشيش ، اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، 206 .

الحكومة المركزية ضريبة معينة ، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بفرض هذه الضريبة نفسها على المادة نفسها .

ولا يعني هذا أن الازدواج الضريبي الداخلي مرتبط بتعدد السلطات المالية داخل الدولة ، بل من المتصور حدوث ازدواج داخلي في ظل وجود سلطة مالية واحدة ، مثال ذلك أن تفرض السلطة المركزية لسبب أو لآخر ضريبتين على نفس الشخص على نفس المادة .

ويقصد بالازدواج الضريبي الدولي ذلك الذي تتحقق شروطه بين دولتين أو أكثر ، ويتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام دولتين أو أكثر بفرض الضريبة نفسها أو ضرائب متشابهة على الشخص نفسه، وعلى الوعاء نفسه خلال فترة زمنية واحدة .

وترجع أسباب الازدواج الضريبي الدولي إلى استقلال كل دولة في وضع تشريعاتها الضريبية دون مراعاة التقيد بتشريعات الدول الأخرى .

ويترتب على ذلك اختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول في فرض الضرائب المتماثلة أو المتشابهة ومثال ذلك الضريبة على إيرادات القيم المنقولة (الأسهم والسندات) ، فإذا كان شخص يقيم في دولة ما ويمتلك أسهما وسندات حررت في دولة أخرى ، وكانت الدولة الأولى تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على أساس محل الإقامة أو الموطن بينما تقوم الدولة الثانية بفرض نفس الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بصفتها دولة مصدر الدخل معنى ذلك أن الضريبة تدفع مرتين ، ومن ثمَّ يتحقق الازدواج الضريبي الدولي وقد أصبحت حالات الازدواج الضريبي الدولي أكثر شيوعا في العصر الحديث بسبب تطور وسائل النقل والاتصالات السلكية واللاسلكية وانتقال اليد العاملة والاستثمارات على أثر إزالة الحواجز

المختلفة بين الدول في إطار اتفاقات الجات وأحكام منظمة التجارة العالمية،[1]
كل هذه الأسباب أدت إلى انتشار ظاهرة الازدواج الدولي .

ثانيا - الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود :

ينقسم الازدواج الضريبي من حيث قصد المشروع إلى ازدواج مقصود، وازدواج غير مقصود والازدواج المقصود هو الذي يتعمده المشروع .

وعادة ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي مقصوداً ، ويقصد المشروع الداخلي إلى أحداثه تحقيقاً لبعض الأهداف منها زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة عجز طارئ في الموازنة أو الرغبة في إخفاء رفع معدل الضريبة المفروضة بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من نفس النوع أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين أنواع الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها بحيث تعامل الدخول الناتجه عن العمل معاملة أخف من الدخول الناتجة عن رأس المال أو الحد من بعض النشاطات الاقتصادية أو الرغبة في تصحيح نظام الضرائب، وذلك بفرض ضريبة إضافية على مجموع الدخول تُراعى فيها المقدرة التكليفية للممول إلى جانب الضريبة المفروضة على كل من فروع الدخل(الضريبة العامة على الايراد).

وفي بعض الحالات يكون الازدواج الداخلي غير مقصود، ولكنه في هذه الحالة يكون عادة من نوع ازدواج الضرائب الاقتصادي لا القانوني، وهو ينتج من نقل المكلف عبء الضريبة المفروضة عليه قانونا إلى الغير.

وعادة ما يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود نظراً لاستقلال كل دولة في وضع تشريعاتها الضريبية ، وعدم وجود سلطة عليا تشرف على

(1) د. خالد سعد زغلول ، الجات والطريق إلى منظمة التجارة العالمية وأثرها على اقتصادات الدول العربية، مجلة الحقوق الكويت ، يونيو 1996 ، ص 131 وما بعدها .

تشريعات الدول المختلفة ، وفي بعض الحالات يكون الازدواج الدولي مقصوداً وذلك تحقيقاً لبعض الأهداف الاقتصادية ومنها منع هجرة رؤوس الأموال .

ثالثاً – آثار الازدواج الضريبي :

هناك الكثير من الآثار التي تترتب على الازدواج الضريبي تتمثل في زيادة العبء الضريبي ، وإذا بلغ هذا العبء قدراً معيناً أدى إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقليل حوافز الأفراد على العمل والإنتاج والادخار والاستثمار ، كما يترتب على الازدواج تكرار إجراءات تحقيق وجباية الضريبة ، ومن ثم فإنه قد ينقص من حصيلة الضريبة المفروضة .

وتؤدي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إلى عرقلة تيار العلاقات الاقتصادية الدولية والمتمثلة في انتقال إليد العاملة ورؤوس الأموال من دولة إلى أخرى وهذا الوضع يؤثر سلبياً على جميع الدول المتقدمة والنامية فالدول المتقدمة ، وهي تعاني من زيادة المدخرات بالنسبة لفرص الاستثمار ، لن تستطيع توظيف مدخراتها في استثمارات خارجية والدول النامية التي تعاني من ضعف مدخراتها – لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة لسد الفجوة بين حجم الادخار والاستثمار ، مما يعرقل عملية التنمية داخل هذه الدول .

وعلى ذلك فإن الازدواج الضريبي الدولي يحث أثاراً ضارة بالأفراد والمنشآت التي تمارسا نشاطها في أكثر من دولة ، ويعتبر قيداً على حركة انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال في وقت أصبحت فيه العلاقات الاقتصادية الدولية في حاجة ماسة إلى تذليل جميع العقبات التي تقف أمامها، وقد كشف التطبيق العملي عن مفارقات ظالمة توجب العمل على تلافى هذه الإثارة الضارة ، فقد طولب أحد رجال الأعمال من عدة سلطات مالية مختلفة بدفع ضرائب مقدارها 103 ٪ من الأرباح التي حققها كما فرضت ضريبة

التركات بنسبه 125 ٪ من أموال التركة التي توفي عنها المورث من عدة دول.[1]

وبقدر التعاون الدولي بين الدول بعضها البعض وفهم سيادتها الضريبية فهماً موضوعيا لا مغالاة فيه يكون الحل الصحيح لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي.[2]

ومن الملاحظ أن القانون الدولي خلا من أي قاعدة تحرم الازدواج الضريبي الدولي ، ولهذا قامت الفكرة في هذا التجنب على فكر اقتصادي ؛ لأن الازدواج يمثل كما أوضحنا من قبل مشكلة للتجارة الدولية والاستثمار وفكر أخلاقي ؛ لأنه يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية بين الممولين الذين تمتد مصالحهم إلى خارج أوطانهم ، واولئك الذين يقصرون نشاطهم على أقليم دولة واحدة .

وقد حظيت فكرة تجنب الازدواج الضريبي الدولي باهتمام عالمي في فترة ما بين الحربين العالميتين ، وأصبحت الفكرة هدفاً يسعى الباحثون إلى تحقيقه و يدرسون باستفاضة سبل الوصول إليه ، كما حظيت هذه الفكرة باهتمام المنظمات الدولية ، وأبرمت الكثير من الاتفاقيات بين الدول بهدف وضع حلول لمشكلة الازدواج الضريبى الدولي .[3]

وقد ظهرت آراء ترجع فكرة تجنب الازدواج الضريبي إلى اعتبارات منطقية ، استناداً إلى أن الدول التي تسعى إلى اجتذاب رؤوس الأموال

---

(1) د . أحمد جامع ، فن علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 233 .

(2) John Waterlury : The middle Trade East on the coming . Decade : New York : Mc Graw - Hill Book Comany , 1980 , pp 1965-200.

- Peter B. Keen : International Trade and finance Cambridge , Cambridge University Press , 1977 , pp. 28,29.

(3) U.N mothods of ficancing Econamic develoment In underdeveloped Countries , , New York 1979 , p39 .

الأجنبية يجب أن تمنح بعض الامتيازات و الحوافز للحصول على ما تحتاجه من أموال ، إلا أن هذا الرأي إذا كان له ما يسوّغه في الماضي فإنه لم يعد مقبولاً في الوقت الحاضر ؛ لانه يلقي بعبء التضخم على الدولة المضيفة و حدها ، فضلاً عن فقدها مورداً مهماً من موارد الدخل ، ألا وهو الإيرادات الضريبية ، في الوقت الذي تتنافس فيه الدول المصدره لرأس المال لدفع رؤوس أموالها إلى الاستثمار في خارج موطنها الأصلي ، للحصول على عائد قد لا يتوافر لها في موطنها الأصلي ، بل و أبعد من ذلك فقد أعربت بعض الدول المصدرة لرأس المال عن رغبتها في المساهمة في نفقات التنمية الاقتصادية للدول النامية دون اشتراط تقديم المزايا أو الحوافز ، وكما قامت بعض الدول المصدرة لرأس المال باتخاذ إجراءات من جانب واحد تمثلت في تعديل لتشريعاتها بهدف استيعاب الجزء الأكبر من الخسارة الضريبية الناتجة عن تجنب الازدواج ، و دون أن تلقي به على الدولة المستوردة ، وتتضمن هذه التعديلات إعفاء الدخول التي يتم الحصول عليها – خارج الدولة من الضريبة ، أو خصم مقدار الضريبة التي تم دفعها في الخارج من الضريبة المستحقة على المقيمين بها ، ويعرف هذا النظام (tax credit)، والذي بمقتضاه يكون للمستثمرين الحق في خصم الضرائب الأجنبية التي دفعوها من الضريبة الوطنية المفروض عليهم في بلادهم التي ينتمون إليها .

وفي سبيل وضع حلول لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي أبرم الكثير من الاتفاقيات بين الدول بهدف تخفيض إحدى الضريبتين او كلتهما ، بحيث لايزيد مجموع الضريبتين المفروضتين عن تلك المفروضة في الدولة المصدرة ، وقد ينص الاتفاق على الإعفاء من ضريبة دولة المصدرة على أساس أن الفائدة تتحقق من دخول أرباح تحققت خارج إقليمها ، وقد ينص الاتفاق على الإعفاء من ضريبة الدول المضيفة على أساس أن الفائدة تتحقق من استثمار أموال

أجنبية على إقليمها مما يودي إلى إيجاد فرص عمل جديدة و زيادة متوسط الدخل الفردي وزيادة إنتاجية الدولة .

وقد ظهرت آراء تنادي بالضرورة مساهمة الدول الغنية في تنمية الدول الفقيرة ، وطالبوا بتدخل منظمة الأمم المتحدة باتخاذ خطوات ذات قيمة في سبيل إلزام الدول الغنية والمصدرة لرؤوس الأموال بأن تعدل تشريعاتها الضريبية ، بحيث تكفتي بالحصول على الدخول المتحققه من استثماراتها في الدول النامية ، وألا يترك ذلك للسلطة التقديرية للدول المصدرة إقراراً منها بأن التنمية الاقتصادية للدول النامية ضرورة لازمة لضمان السلام العالمي [1] ، بل ودفع عجلة الاقتصاد العالمي .

(1) د. أمين عبد الفتاح سلام ، السياسة الضريبية للدول المتخلفة ، دار النهضة العربية عام 1970 ، ص 151 .

المبحث الثالث

تفادي الازدواج الضريبي الدولي

هناك طريقتان لتفادي الازدواج الضريبي الدولي ، إما بواسطة تعديل التشريع الداخلي ، أو بواسطة الاتفاقات الدولية .

أولاً - تفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي :

يمكن تفادى الازدواج الضريبى الدولي بواسطة تعديل التشريع الداخلي، وهذا إجراء تتخذه الدولة من تلقاء نفسها بالإرادة المنفردة ؛ لذلك يتميز ببساطته ؛ إذ إنها لا تستلزم أكثر من إرادة حكومة واحدة ، لما كانت الحكومات تنقص بمثل هذه الإجراءات من سيادتها بمحض إرادتها ، فهي غالبا ما تنص في تشريعاتها الداخلية على شرط المعاملة بالمثل .

ومثال ذلك أن تقيد دولة سلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها ، كأن تعفي مواطنيها الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً في دولة أجنبية من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون بها تفرض مثل هذه الضريبة .[1]

و في محاولة من المشرع المصري لتفادي الازدواج الضريبي الدولي نصت المادة (8) من القانون رقم 187 لسنة 1993 على أن تعفى من الضريبة القروض الأجنبية والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة أو واحدات الإدارة المحلية او الهيئات العامة أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية مصر العربية .

---

(1) د. محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة ، دار المعارف بمصر ، 1969 ، ص 192 .
وأيضاً عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، دار النهضة العربية بيروت ، 1971 ، ص 232 .

وفي الولايات المتحدة الأمريكية ينص القانون الضريبي على إعطاء الحق للأشخاص الأمريكيين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين (أفراد أو شركات) في خصم الضريبة الأجنبية ، سواء كانت قد دفعت فعلاً ، أو كانت مستحقة الدفع خلال السنة الضريبية من الضريبة الأميريكية ، بشرط أن تكون الضريبة الأجنبية مفروضة بمقتضى نص عام في قوانين ضرائب البلاد الأجنبية ، وهو ما يعرف ب (tax credit).

بينما سمح المشرع الفرنسي للأجانب المتوطنين في فرنسا استبعاد دخولهم الأجنبية عند محاسبتهم ضريبياً (م 164 – من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية) .[1]

ثانياً – الوسائل الفنية لتجنب الإزدواج الضريبي الدولي :

إذا كانت الإتفاقات الدولية تعتبر أفضل الخيارات لتجنب الازدواج الضريبي الدولي ، فقد تعددت الوسائل الفنية التي أخذت بها الهيئات و المنظمات الدولية من جانب ، كما تعددت الحلول العملية التي أخذت بها الاتفاقات الجماعية و الثنائية بين الدول ، وقد اتفقت هذه الوسائل مع النماذج النظرية التي أعدت لحل المشكلة ، و اختلفت أحياناً لاختلاف الظروف و مصالح الدول المتعاقدة .

و تتمثل الوسائل الفنية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي في أحد اتجاهين :-

الاتجاه الأول : هو اتخاذ وسائل فنية من جانب واحد .

الاتجاه الثاني : تضمين الاتفاقات الدولية وسائل فنية ، وسوف نتناول

(1) د. زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 32 .

هذا الاتجاه عند دراستنا لتفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الاتفاقات الدولية .

وسائل فنية من جانب واحد :

وفقاً لهذا الاتجاه تلجأ الكثير من الدول إلى اتباع وسائل فنية من جانب واحد تستطيع من خلالها تفادي مشكلة الازدواج الضريبي ، في حالة أن تقرر الدولة قصر فرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق من الأعمال التي تمارس داخل الدولة ، أو أن تقرر خصم ما أدى من ضريبة في دولة أجنبية من الضريبة التي يراد فرضها ، و في الواقع لا يأخذ المشرع بهذا الاتجاه إلا إذا كانت هناك مصلحة محققة في تلافي الازدواج كما هو الشان في البلاد النامية التي بدأت مراحل النمو فعلاً ، وأصبحت في حاجة ملحة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية ، ويلاحظ أن هذا الحل يعالج صورة واحدة فقط من صور الازدواج الضريبي ، وهي أن تقرر دولة ما إعفاء ضريبياً لأرباح الشركات الوطنية من نشاطها خارج الدولة ، لتتفادى بذلك فرض الضريبة على هذه الأرباح مرتين ، مرة بواسطتها ، ومرة بواسطة الدول الأخرى التي تزاول فيها الشركة نشاطها . [1]

وفي كثير من الأحيان تذهب الدول التي تأخذ بهذا الاتجاة إلى تعليق تنفيذ هذا الحل على شرط المعاملة بالمثل ، ويمكن أن يتصور هذا الاتجاه ، ليأخذ شكل اتفاقية دولية . [2]

كما يمكن أن يتخذ هذا الإجراء من جانب الدول المصدرة لرأس المال ، الدولة عندما ترغب في تصدير رأس المال في صورة استثمارات في خارج

(1) I slah frank : Courtery of finace development london . macmillan 1977 , p.142.

(2) Diane ravitc : the search for world commaelinty policy : new york darnes and neffe , 1979 , p 34

إقليمها ، فهذه الدول تقرر إعفاءات ضريبية على الدخول إلى تتحقق في الدولة المصدر إليها ، وتأخذ هذه الإعفاءات إحدى صورتين :

1 – أن تقرر الدولة تخفيض ضريبي على الدخول المدفوع عنها ضرائب في الخارج ، واعتباره تخفيضاً مسموحاً به عند تقدير الوعاء الضريبي للضريبة الوطنية ، ويلاحظ في هذه الصورة عدم تجنب الازدواج الضريبي بالكامل ، وإنما يخفف بعض الآثار التي يمكن أن ترتب الازدواج الضريبي .

2 – أن تقرر الدولة خصم مقدار الضرائب المدفوعة في الخارج من وعاء ضريبي معين من قيمة الضرائب الوطنية المستحقة عن ذات الوعاء ، وهذا الأسلوب يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي كلياً ، وفقاً لهذا الأسلوب يدفع الممول أعلى الضريبتين مع إعفائه من الضريبة الأقل .

ويلاحظ أن الطريقتان السابقتان تعملان على تخفيف حدة آثار الازدواج الضريبي الدولي إلا أن الأمر يتوقف في الطريقتين على إرادة الدولة المصدرة لرأس المال كما يمكن عدم تحقق هذا الهدف إذا وجد اختلاف بين الأنظمة الضريبية في الدولة المصدرة لرأس المال والدولة النامية حول تحديد الوعاء الذي تفرض علية الضريبة وهذا أمر يؤدي إلى استمرار الازدواج الضريبي .

وبإستقراء الأنظمة الضريبية التي تتبعها الدول المصدرة لرؤوس الأموال فإنه يمكن أن نقسمها إلى أربعة أنظمة ، وتتمثل فيما يلي : (1)

أولاً – دول تتبع أنظمة ضريبية تمنح إعفاءً ضريبياً كليا لإيرادات رأس المال المتحققة في دولة أجنبية سواء كان هذا الإيراد يتمثل في ناتج الأسهم التي يملكها الوطنيون في شركة أجنبية أم أرباح فروع شركة وطنية تعمل في

(1) د . السيد عبد المولى ، دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية ، معهد البحوث والدراسات العربية ، 1976 ، ص424 .

الخارج ، وتأخذ بهذا النظام كل من كندا وسويسرا وهولندا[1].

ثانياً – دول تتبع أنظمة ضريبية لا تعطي إعفاءً ضريبياً لإيرادات رأس المال المتحققة في دولة أجنبية ، وإنما تعامله نفس المعاملة الضريبية للإيرادات المتحققة في الداخل مع السماح بخصم مقدار الضريبة الأجنبية من الإيرادات الأجنبية عند حساب الضريبة الوطنية ، أي أن الضريبة الأجنبية تعتبر تكليفاً على الإيراد يحق خصمه مثل باقي التكاليف ، وتأخذ بهذا الأسلوب كل من السويد والنرويج والنمسا وإيرلندا ولوكسمبورج .

ثالثاً – دول تتبع أنظمة ضريبية قوامها معاملة إيرادات رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج معاملة أخف من المعاملة الضريبية المقررة للإيرادات المحلية المماثلة أي : تفرض الضريبة بسعر أقل من السعر الذي يفرض على الإيرادات المحلية وتأخذ بهذا الأسلوب كل من فرنسا وإيطاليا وبلجيكا والبرتغال[2].

رابعاً – دول تتبع أنظمة ضريبية قوامها إدخال إيرادات رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج في وعاء الضريبة الوطنية ، مع خصم الضريبة الأجنبية التي تم دفعها من الضريبة الوطنية ، ويكون ذلك بشروط معينة ، ويأخذ بهذا الأسلوب كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، ألمانيا الدانمارك ، أسبانيا ، المملكة المتحدة .

بعد التعرف على هذه الأنظمة الضريبية المختلفة ، نلاحظ أن جميع الأنظمة تسعى بأسلوب أو بآخر إلى تجنب الازدواج الضريبي ، أو على أقل تقدير تخفف من العبء الضريبي في حالة الازدواج .

---

(1) Bird Bichard M. Economic Growth and tax Policy , New York : Doubledey Archor , 1976. p 83.

(2) Dahl poy. w tax reform planning united Nations secretariat. A suggested framework far discussicn es offi : Aci 12:12, july 1970, p. 19 .

تفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الاتفاقات الدولية :

في كثير من الحالات لا تكفي تعديلات التشريعات الضريبية الداخلية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي، وهذا أمر يتطلب إيجاد حلول مشتركة بين الدول يمكن عن طريقها تفادي الازدواج الضريبي الدولي.

وقد حظيت مشكلة الازدواج الضريبي الدولي باهتمام المنظمات والهيئات الدولية ، فكان محل مناقشة ودراسة من قبل معهد القانون الدولي الذي انعقد في كمبردج عام 1797 ، وفي جرينوبل عام 1922 ، كما اهتمت غرفة التجارة الدولية بهذه المشكلة منذ تكوينها عام 1920 ، وشكلت لجنة لدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ، ونوقش تقريرها في مؤتمر لندن عام 1921 وفي روما عام 1923 وفي باريس عام 1955 أعدت الغرفة تقريرها انتهت فيه إلى أن بلد المصدر هو الوحيد الذي له الحق في فرض الضريبة على الدخل.

كما اعترف المؤتمر الاقتصادي الدولي الأول الذي عقد في بروكسل عام 1920 بأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعد العائق الأول لحرية تداول رؤوس الأموال ، وأن إلغاءه يعد أمراً جوهرياً ، وإن كان تعدد الضرائب التي تقع عبؤها على المستثمر الأجنبي ، لا يؤثر على حجم استثماراته ، إلا بالقدر الذي ينتج عنه زيادة في الأعباء الضريبية تؤدي إلى نقص الأرباح التي يمكنة تحقيقها من عملية الاستثمار الخارجي.[1]

دور عصبه الأمم في تفادي الازدواج الدولي :

وفي عام 1921 إهتمت عصبه الأمم بمشكلة الازدواج الدولي ، وشكلت لجنة عرفت باسم لجنة الخبراء الاقتصاديين للقيام بأبحاث نظرية في

---

(1) د . يونس أحمد البطريق ، السياسات الدولية في المالية العامة ، لم يذكر دار النشر أو سنة النشر ، ص133 .

موضوع الازدواج الضريبي ، وفي عام 1922 عهدت إلى لجنة فنية بحث الموضوع من الناحية الإدارية ، وقدمت اللجنة الأولى تقريرها في عام 1923 ، والثانية في عام 1925 ، وسوف نشير بصورة موجزة لأهم ما جاء في هذين التقريرين .

ا - تقرير الخبراء الاقتصاديين عام 1923 :

جاء تقرير لجنة الخبراء الاقتصاديين متضمناً أهم النتائج الاقتصادية لازدواج الضرائب وآثارها في عدالة وتوزيع الأعباء المالية وفي العلاقات الاقتصادية وحركة تداول رؤوس الأموال وعلى استثمار رؤوس الأموال الأجنبية ، إذا أقام الخبراء حججهم وأسانيدهم على أساس مثال نظري ، يتخيلون فيه وجود دولتين، الأولي مورانيا La Moranie، وهي الدولة التي تحتاج إلى رؤوس أموال أجنبية، والثانية إيمريا L'Imerie، وهي الدولة التي تتوافر فيها رؤوس الأموال ، وتلجأ إلى توظيفها في الدولة الأولى ففي حالة ما إذا فرضت دولة مورانيا ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال الأجنبية فإن الوضع يختلف فيما بين الاستثمارات التي تمت قبل إنشاء هذه الضريبة والاستثمارات المحتملة بعد إنشائها ففيما يختص بالاستثمارات الأولى يتحمل أصحابها أعباء كبيرة نتيجة هذه الضريبة ، وبمعني آخر تصيبهم خسارة في الإيراد أو خسارة في رأس المال تبعاً لنظرية استهلاك أو رسملة الضريبة .

بينما الاستثمارات الثانية أو المحتملة، فإن الضريبة تلعب دورها هنا كحاجز يحول دون تشجيع الاستثمارات الجديدة ، ويكون هناك احتمالان أولهما أحجام أصحاب رؤوس الأموال الأجنبية عن توظيف أموالهم في دولة مورانيا مما يؤدي إلى ارتفاع سعر الفائدة الذي ينتج من انخفاض عرض رؤوس الأموال إلى الاستثمار وهذا يقضي بدورة على انخفاض قيمة الأوراق

المالية في دولة مورانيا ، كما سيؤدي إلى ارتفاع الأسعار نتيجة لزيادة التكلفة ، والاحتمال الثاني هو استمرار توظيف أصحاب رؤوس الأموال الأجنبية لأموالهم في أوراق مالية في دولة مورانيا ، إلا أنهم يشترطون زيادة سعر الفائدة لتعويض ما ستستقطعه الضرائب من دخلهم ، بل قد يغالون في التحفظ خوفاً من خطر رفع أسعار الضريبة مستقبلاً بأن يطالبوا بسعر مرتفع للفائدة لتأمينهم ضد الارتفاع المحتمل في أسعار الضريبة ، وليس فقط لتعويض عبء الضريبة المستحقة في دولة المصدر. (1)

ورأت اللجنة أن تلافي الازدواج الضريبي يتطلب الأخذ بمعيار محدد لفرض الضريبة إما عن طريق إعفاء الدخل الآتي من الخارج من الضريبة الوطنية ، وإما عن طريق إعفاء الدخل المرسل إلى الخارج من الضريبة الوطنية، وإما عن طريق تقسيم الضريبة بين الدول صاحبه الشأن بنسبة يتفق عليها ، وإما عن طريق تقسيم أنواع الدخل ، وقد أوصى تقرير الخبراء الأخذ بضابط التبعية الاقتصادية ، مما يعطى للدولة التي يقيم فيها الممول ودولة موقع المال حقاً مشروعاً في فرض الضريبة عليه بنسبة مصالحهم الاقتصادية في كل من الدولتين .

تقرير الخبراء الفنيين :

يتميز تقرير الخبراء الفنيين بأنه ذو طابع توفيقي بين المصالح المعارضة ، وقد توصل هذا التقرير إلى حلول لتفادي الازدواج الضريبي الدولي من خلال الاستعانة بالتمييز بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية، ورأت أن الضرائب العينية وهي التي تصيب المادة أو النشاط موضوع الضريبة يجب أن

(1) - Allix Science Financiere (1937-1935) p. 62.

- Theorie de l'amortissement ou de le Capitalisation de l'import.

نقلاً عن د. يونس أحمد البطريق ، السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 134 .

تحصلها دولة مصدر الدخل ، وأما الضرائب الشخصية ، وهي تصيب الممول حسب مقدرته التكليفية فيجب أن تحصلها الدولة الموجود بها المكلف.[1]

وتطبيقاً لهذا الرأي فإن الضريبة على الدخول العقارية وعلى الأرباح التجارية والصناعية تجنيها دولة الكائن بها العقارات أو المركز الرئيسي للمنشأة وإذا كان المشروع له مركز في دولة معينة ويملك فرعاً أو شركة فرعية أو منشأة أو محلاً تجارياً أو صناعياً مستقراً أو ممثلاً في دولة أخرى فإن أرباح المشروع تقسم بين هذه الدول جميعاً .

أما الضريبة على المرتبات والأجور فتكون من حق الدولة التي يعمل في حدودها أصحاب هذه المرتبات ، والضريبة على المعاشات العامة تكون من حق الدولة التي تخرج من خزانتها هذه المعاشات ويكون فرض الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة (أرباح الأسهم) من حق الدولة التي توجد في حدودها إدارات الشركات التي أصدرت هذه الأسهم والضريبة على دخل السندات والحسابات الجارية والودائع من حق الدولة التي يوجد بها موطن المدين (هي دولة مصدر الدخل) أما الضريبة الشخصية على الإيراد العام فتفرضها الدولة التي بها الموطن المالي لصاحب هذا الايراد العام . وبالنسبة للدخول الفرعية الناشئة في دول أخرى والتي تكون فرضت عليها من قبل ضريبة عينية بدولة الموطن تخصم من الضريبة التي تفرضها مقدار ما دفعة المكلف على تلك الفروع في دولة المصدر هذا ،وإذا كان للمكلف موطن مالى في دولتين تُوَزّع الضريبة الشخصية على الإيراد العام على كل منهما بنسبة مدة إقامته خلال السنة في كل من الدولتين ، وفيما يتعلق بضريبة التركات فتفرضها الدولة التي بها موطن المورث .

---

(1) Carrall , . M.B. , Prevention of international Double Taxation and fiscial Evasion , league of nations , Geneva , 1939 ., p 56 .

وفيما يتعلق بمشروعات الملاحة البحرية فقد رأى التقرير إعطاء الدولة التي بها مركز المشروع حق فرض الضريبة على جملة أرباحة ، بصرف النظر عن مكان تحققها .

وفي أعقاب إصدار تقرير لجنة الخبراء الفنيين عقدت اللجنة عدة اجتماعات في مايو 1926 ، وفي يناير وإبريل 1927 وأعدت أربعة مشروعات لاتفاقات بين الدول خاصة بالضرائب المباشرة وضرائب التركات ، والتعاون الإداري لمكافحة التهرب من الضرائب والتعاون الإداري لجباية الضرائب .

في أكتوبر عام 1928 وافق مؤتمر جنيف على المشروعات النموذجية التي وضعتها اللجنة للاتفاقات الثنائية ، وقد أوصى المؤتمر بأن تتابع عصبة الأمم مسألة الازدواج الضريبي وبناء على ذلك وفي أثناء الحرب العالمية الثانية عقدت لجنة الضرائب التابعة لعصبة الأمم في يوليو1943 المؤتمر الإقليمي الثاني للضرائب بالمكسيك لتجنب مسألة الازدواج الضريبي .[1]

دور الغرفة التجارية الدولية في تفادي الازدواج الدولي[2] :

أنشئت الغرفة التجارية الدولية عام 1920 ، ومنذ ذلك التاريخ أبدت الغرفة اهتماماً بدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي نظراً لأن هذه المشكلة لها تأثير على حركة النشاط التجاري وحرية انتقال رؤوس الأموال بين الدول .

وفي عام 1920 شكلت الغرفة التجارية الدولية لجنة خاصة لدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ، لوضع الحلول الملائمة لتفادي هذا

---

(1) Fiscel Committee , league of nations ; Model Bilateral Conventions for The prevention of international double Taxation and fiscal Evasion (2nd Regional Tax Conference , Mexico , July 1943 (Geneva , 1945 , p 123.

(2) Jamesl Dohr. Is double taxation a myth? Journal accountancy, New york: Apr 1962, vol. 113, iss. 000004,p. 62 .

الازدواج ، وانتهت اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن عام 1921 ، وصدقت على أربعة مبادئ وهي :

المبدأ الأول : على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها ، معاملة جميع الممولين الوطنيين منهم والإجانب معاملة ضريبية واحدة لا تمييز فيها .

المبدأ الثاني : على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي ،معاملة جميع الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تميز فيها ، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتلافي الازدواج الضريبي ما دامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر .

المبدأ الثالث : على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها .

المبدأ الرابع : على الدولة مراعاة تطبيق المبادىء السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعية والاعتبارية على السواء .

كما قدم التقرير مقترحات عملية لتلافي الازدواج الضريبي ، حيث طالب بوجوب اتباع قاعدة الخصم الضريبي ، وذلك بأن أعطي الممول الحق في المطالبة باستبعاد مقدار الضرائب التي سددها في دولة أخرى من الإيرادات التي حققها في هذه الدولة من قيمة الضرائب المستحقة عليه في دولة الموطن ، كما طالب التقرير بإنشاء لجنة ضريبية دولية لها فرعان الأول : إداري والثاني قضائي للفصل في الشكاوى التي قد يتقدم بها الممولون ، والناشئة عن تطبيق الاتفاقات الدولية التي تبرمها الدول بشأن الازدواج الضريبي .

وتوصلت الغرفة التجارية الدولية إلى مجموعة من الحلول لتفادي الازدواج الضريبي الدولي تستند إلى محاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر ، والمطالبة بالتوسع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الازدواج الضريبي نظراً لاستحالة التوفيق بين مصالح الدول المختلفة ، وللتباين الواضح بين الضوابط والأسس التي تأخذ بها .

وفي إطار جهود الغرفة التجارية الدولية المتواصل حتى يومنا هذا أعدت الغرفة عدداً من الدراسات والبحوث حول مشكلة الازدواج الدولي اشتملت على عدد من التوجهات المهمة في هذا المجال، أهمها حث الدول المصدره لرؤوس الأموال على إعادة النظر في قوانينها الضريبية لإزالة أي عقبه تحول دون انتقال رؤوس الأموال الخاصة للاستثمار في الدول النامية ، وطالبت بضرورة امتناع الدول عن فرض الضرائب على الدخول الأجنبية المصدر حرصاً على مصالح دولة المصدر، والتي تحققت الدخول على إقليمها ، وقد فضلت الغرفة الأخذ بأسلوب الإعفاء Exemption بدلا من الخصم Deduction لتفادي الازدواج الدولي .

تقرير لجنة الخبراء الحكوميين :

وجهت عصبه الأمم الدعوة في أكتوبر عام 1927 إلى الدول لإيفاد ممثلين عنها لحضور المؤتمر العام الذي يضم كل الخبراء الحكوميين لمناقشة موضوع الازدواج والتهرب من الضرائب.

وقد حضر ممثلو سبع وعشرين دولة هذا المؤتمر ، كما حضر اجتماعات المؤتمر بعض أعضاء الغرف التجارية الدولية ، وفي 31 أكتوبر 1928 انتهى المؤتمر إلى وضع نموذجين لا تفاقية لتجنب الازدواج الضريبي إلى جانب

نموذج أخر وضعته لجنه الفنيين عام 1927 . وقد أقر المؤتمر هذه النماذج الثلاثة ، وهي تمثل الاتجاهات المختلفة ، وتتفق مع التشريعات الضريبية المعمول بها في الدولة الممثلة في المؤتمر .(1) وفي عام 1928 صدر تقرير لجنة الخبراء الحكوميين ، وقد حث التقرير الدول المتعاقدة على بذل عنايتها لوضع قواعد لتقسيم الأرباح التي تحققها المشروعات بين منشأتها المستقرة التابعة لها ، والكائن في أكثر من دولة ، وأوصى بإنشاء منظمة دائمة تتبع عصبة الأمم تختص بالمشكلات الضريبية خاصة الازدواج الضريبي الدولي ، على أن تضم هذه المنظمة عدداً قليلاً من الأعضاء بالقدر الذي يسهل التفاهم بينهم ، كما يعهد إليها بنشر الاتفاقات التي تبرمها الدول المختلفة .

نموذج اتفاق عام 1933 لتفادي الازدواج الضريبي الدولي :

في عام 1921 قرر مجلس عصبه الأمم المتحدة في دورته المنعقدة في لوجانو تشكيل لجنة الضرائب Le comite fiscal، على أن تتكون من اثني عشر عضواً ، عشرة منهم يمثلون البلاد التي اختارها مجلس عصبه الأمم ، وعضوان أختارتهما لجنة الضرائب نفسها ، وقد روعي في اختيار أعضاء هذه اللجنة أن يمثلوا بقدر الإمكان الأنظمة الضريبية المهمة المعمول بها في أغلب دول العالم ، كما انضم إلى هذه اللجنة أعضاء مراسلون يمثلون الدول التي لم تمثل في هذه اللجنة .

وباشرت لجنة الضرائب عملها في اتجاهين : الاتجاه الأول إعداد دراسات شاملة تفيد في وضع حلول لمشكلة الازدواج الدولي حيث شكلت لجنة فرعية أطلق عليها اسم اللجنة الوحيدة برأسها الاستاذ كارول من كبار موظفي مصلحة التجارة الأمريكية ، وبتمويل من مؤسسة روكفلر قامت

(1) Anonymous, taxpayers warned against double taxation of fareign Affiliates, Journal of accountancy, New york, sep 1963, vd 116, iss, 000003, p. 24 .

اللجنة بدراسة التشريعات الضريبية في 35 دولة للتعرف على القواعد التي تسير عليها هذه الدول في فرض الضرائب على المنشآت الأجنبية والوطنية ، وطرق تقسيم أرباح المنشآت التي يمتد نشاطها في أكثر من دولة واحدة ، وقد جمعت الدراسات في مؤلف ضخم مكون من خمسة أجزاء ، نشرت تباعاً في عام 1932 ، 1933 بعنوان فرض الضرائب على المشروعات الأجنبية والوطنية ، وفي عام 1936 تمكنت اللجنة الفرعية بتمويل جديد من دراسة النظم الضريبية دراسة تكميلية متوسعة في أربع عشرة دولة ويلاحظ أن الهدف من إعداد هذه الدراسات هو توفير المعلومات اللازمة لإعداد مشروع اتفاق لتجنب الازدواج الدولي .

أما الاتجاه الثاني فهو إعداد نموذج عام لتفادي الازدواج الدولي استناداً إلى المعلومات التي توصلت إليها دراسات اللجنة الفرعية المنبثقة عن لجنة الضرائب ، ثم وضح نموذج عام 1933 ، وتضمن هذا النموذج عدداً من المبادىء وهي تحديد المقصود بالمنشآت المستقرة والشروط الواجب توافرها لاعتبارها كذلك كما حدد القواعد والأسس التي يمكن بمقتضاها تحديد الأرباح التي تحققها كل منها على حدة .

وقد قامت اللجنة الفرعية بعرض النموذج على مجلس عصبه الأمم الذي قرر إبلاغة إلى الدول المختلفة لاستطلاع رأيها في هذا المشروع ، ولم تعارض الدول المشروع موضوعاً ، وإن كانت لم توافق عليه شكلاً ، فقد وافقت على الأسس والقواعد التي تضمنها المشروع ، وعارضت فكرة إبرام مثل هذا الاتفاق متعدد الجوانب .

وعلى أثر عدم قبول أن يأتي المشروع في صوره اتفاق جماعي اتجهت لجنة الضرائب إلى إعادة دراسة الازدواج الضريبي عن طريق الاتفاقات

الثنائية ، وحاولت توسيع مدى الاتفاقات الثنائية من خلال وضع مشروعات اتفاقات مفتوحة ، أي : اتفاقات تبرم في الأصل بين الدولتين مع السماح لدول أخرى بالانضمام إليها في المستقبل ، وانتهت لجنة الضرائب إلى وضع مشروع اتفاق مفتوح لتفادي الازدواج الدولي لأنواع الدخول المختلفة ، فضلاً عن وضع مشروعين لتحديد الاختصاصات الضريبية الخاصة بإيرادات الأفراد الذين يمتد نشاطهم إلى أكثر من دولة ، والشركات التي تملك مؤسسات في أكثر من دولة .

وعلى ذلك فإن مشروع الاتفاق الجماعي أصبح في النهاية وبعد إجراء بعض التعديلات بمثابة نموذج لاتفاق ثنائي وعرف بنموذج اتفاق عام 1935 ، وقد أرسل هذا النموذج بدوره إلى الدول المختلفة باعتباره مكملاً لنموذج 1928 واستمرت جهود عصبه الأمم في وضع حلول مثالية لتفادي الازدواج الدولي، وتوصلت إلى وضع مجموعتين من الاتفاقات النموذجية الثنائية : الأولى في المكسيك عام 1943 ، والثانية في لندن عام 1946 .[1]

نماذج المكسيك ولندن للمعاهدات الضريبية (عام 1943 – عام 1946):

في إطار مواصلة عصبة الأمم جهودها الرامية إلى تلافى مشكلة الازدواج الضريبي الدولي عقدت مؤتمراً في يوليو عام 1943 بمدينة المكسيك أسفر عن وضع ثلاثة اتفاقات نموذجية ثنائية لتلافي الازدواج الضريبي الدولي : الاتفاقية الأولى عالجت الازدواج الضريبي الدولي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، والاتفاقية الثانية عالجت الازدواج الضريبي في مجال التركات والاتفاقية الثالثة عالجت مشكلة التهرب الضريبي ومكافحتها من خلال

(1) Newns, Ralph, double taxation relief shipping/ by Ralph News and sheile parrington, lioyd,s of london press LTD, 1988, p. 61 .
- Idid, p. 82 .

المعونه الإدارية المتبادلة .

وقد أخذ على هذه الاتفاقات أنها تحقق مصالح الدول النامية ، وهي دول مدينة ، وفي غير صالح الدول الدائنه، وهذا دعا لجنة الضرائب في دورتها السادسة والأخيرة المنعقدة بلندن في شهر مارس عام 1946 إلى وضع مجموعة أخرى من الاتفاقات النموذجية أضافت إلى النموذج الأول في اتفاق المكسيك نصوصاً لمعالجة الازدواج في الضرائب على رأس المال ، وقد هدفت اتفاقات لندن إلى تحقيق المساواة في التضحية المالية بين الدول المتعاقدة .

الضوابط التي أخذت بها نماذج اتفاقات المكسيك ولندن:

للتعرف على هذه الضوابط ، نود أن نشير في البداية إلى أن واضعي نماذج المكسيك كانوا من خبراء الدول المتخلفة اقتصادياً بينما واضعو نماذج لندن من خبراء الدول المتقدمة اقتصادياً ، ولقد كان لذلك تأثير على صياغة كل من الاتفاقيتين ، فقد جاءت اتفاقية المكسيك معبرة عن مصالح الدول النامية ، بينما جاءت اتفاقية لندن معبره عن مصالح الدول المتقدمة ، ومن الطبيعي أن يكون هناك اختلاف في وجهات النظر بين الدول المستوردة والدول المصدرة لرؤوس الأموال في الضوابط التي تأخذ بها كل منها لتحديد الاختصاص الضريبي ، وخاصة فيما يتعلق بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، فالدولة المصدرة لرؤوس الأموال تفضل الأخذ بضابط الموطن (موطن المستفيد) ، وذلك حتى تتمكن من فرض سلطاتها الضريبية إلى أبعد حدود ممكنه لإخضاع الإيرادات التي تحققها أموالها المستثمرة في الخارج ، بينما تفضل الدول المستوردة الأخذ بضابط المصدر تمكيناً لها من فرض الضرائب على الإيرادات التي تنشأ في أراضيها بعض النظر عن جنسية وطبيعة الأموال التي انتجت هذه الإيرادات .

استناداً إلى ما تقدم فقد أخذ نموذج المكسيك بضابط المصدر ، وهذا ما جاء في مادته التاسعة ، والتي نصت على أن تخضع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة لضريبة الدولة المتعاقدة التي تستثمر فيها هذه الأموال بينما أخذ نموذج لندن بضابط أخر ، وهو موطن الشركة المدينه ، وهذا ما جاء مادتة الثانية ، والتي نصت على حق الدولة التي بها الموطن الضريبي للشركة الموزعة للأرباح في فرض الضرائب عليها .

بينما اتفق النموذجان فيما يتعلق بالضرائب على إيرادات الأموال الثابتة أو العقارية ،[1] حيث تضمن النموذجان نصاً يفيد بأختصاص الدولة التي تقع بها هذه الأموال بفرض الضريبة على الإيرادات الناتجة منها ، كما تفرض الضرائب على الإيرادات الناتجة من الرهون العقارية في الدولة التي تقع بها العقارات المرتهنة ، كما اتفق النموذجان فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية على إخضاعها لضابط المصدر ؛ إذ تختص الدولة التي تنشأ فيها هذه الأرباح بإخضاعها لضريبتها الوطنية .

وعلى أثر انتشار الشركات متعددة الجنسيات التي تزاول النشاط في أكثر من دولة فقد اشترطت النماذج المختلفة أعمالاً لضابط المصدر ، مزاولة النشاط عن طريق منشأة مستقرة .

ومثال ذلك ما جاء في نموذج المكسيك ، حيث نصت المادة الرابعة (فقرة 2، 3) على ما يلي :[2]

ا - إذا مدت مؤسسة ما أوأي شخص طبيعي من إحدي الدولتين المتعاقدين

(1) نصت المادة الثانية من نموذج المكسيك على أن تفرض الضريبة على إيرادات الأموال الثابتة في الدولة التي تقع بها هذه الأموال ، بينما نصت المادة الثالثة من نموذج المكسيك على أن «تخضع الإيرادات التي تنتجها رهون واقعة على الأموال الثابتة لضريبة الدولة التي توجد بها هذه الأموال» .

(2) Newns, Ralph, double taxation for shipping, op. cit, p 88.

نشاطها لدولة أخرى نتيجة لاتفاقات منفردة أو عرضية دون أن يكون لها منشأة مستقرة في هذه الدولة الأخيرة ، فإن الإيرادات الناتجة من هذا النشاط تخضع لضريبة الدولة الأولى .

2 – إذا كانت للمؤسسة منشأة مستقرة في كل من الدولتين المتعاقدين فلكل من الدولتين إخضاع جزء من الإيراد الناتج في إقليمها لضريبتها .

أولاً – ضابط المنشأة المستقرة :

يثور التساؤل حول ما هو المقصود بالمنشأة المستقرة باعتباره معياراً للخضوع للضريبة، فقد فسر نموذج المكسيك مدلول المنشأة المستقرة تفسيراً مسبباً مبيناً به جميع الحالات التي يمكن اعتبارها منشأة مستقرة ، حيث نصت المادة الخامسة من البروتوكول على ما يأتي :

1 – تشمل عبارة (منشأة مستقرة) المراكز الرئيسية والفروع والمناجم وآبار البترول والمغروسات والمصانع والورش والمستودعات والمخازن والمكاتب والتوكيلات والإنشاءات والأماكن المهنية ، وغير ذلك من أماكن الأعمال الثابتة التي فيها طابع إنتاجي .... إلخ .

وفيما يتعلق بكيفية توزيع الأرباح بينت المادة السادسة من البروتوكول الخاص بنموذج المكسيك ذلك باستخدام طريقة المحاسبة المستقلة ، التي تنطوي على معاملة كل منشأة مستقرة كما لو كانت مشروعاً مستقلاً قائماً بذاتة ، حيث نصت على ما يلي :

يجرى توزيع أرباح المؤسسات المشار إليها في المادة الرابعة من الاتفاق بالكيفية الآتية :

أولاً – فيما يختص بالمؤسسات الصناعية والتجارية والزراعية عموماً وغير ذلك من أوجه النشاط المستقلة :

أ – إذا كان للمؤسسة التي بها موطن ضريبي في الدولة المتعاقدة منشأة مستقرة في الدولة الأخرى ، تختص كل منشأة مستقرة بصافي الإيراد التجاري الذي تحصل عليه في حدود المعقول كما لو كان الأمر يتعلق بمؤسسة مستقلة تزاول نفس أوجه النشاط أو أوجه نشاط مماثلة في نفس الظروف أو في أحوال مماثلة .

ويحدد الإيراد الصافي من حيث المبدأ على أساس الحسابات المستقلة لهذة المنشأ، وبناء على أحكام هذا الاتفاق تفرض الضريبة على هذا الإيراد وفقاً للقانون وللاتفاقات السارية في الدولة التي تقع بها المنشأة .

ب – تنفيذاً للفقرة السابقة يتعين على السلطات الضريبية للدولتين المتعاقدتين عن الاقتضاء أن تصحح الحسابات المقدمة خاصة بغية تصويب الأخطاء أو السهو أو تعديل الأسعار أو المكافآت الواردة في الدفاتر ، وفقاً لقيمتها المعمول بها بين أشخاص مستقلين متعاملون في ظروف أقل ملاءمة .[1]

إذا ما تم تصحيح أو تصويب الحسابات الخاصة بمنشأة مستقرة في إحدى الدولتين المتعاقدتين نتيجة لمثل هذه المراجعة، فيتعّين القيام بتصحيح مقابل في حسابات المنشأة الواقعة في الدولة الأخرى المتعاقدة التي تمت معها الصفقات أو العمليات المشار إليها.

ج – إذا لم تكن لدى المنشأة حسابات تبين نتيجة عملياتها الخاصة ، أو إذا كانت الحسابات المقدمة لاتطابق العرف التجاري في البلد الواقع به المنشأة أو إذا كانت التصحيحات الواردة في الفقرة السابق لا يمكن إجراؤها أو بموافقة الممول فللسلطات الضريبية الحق في إجراء تقدير جزافي للإيرادات التجارية على أساس نسبة مئوية لمجمل إيرادات هذه المنشأة .

وتحدد هذه النسبة المئوية تبعاً لطبيعة الصفقات التي تزاولها المنشأة

---

(1) sleurink. Paul, Making senre of the us-dutich double taxation treaty, international financial iaw Review, London, dec 1993. p 112 .

وبطريق المقارنة مع النتائج التي حصلت عليها مؤسسات مماثلة تعمل في نفس البلد ، وإذا اتخذت أوجة نشاط المنشأة المستقرة نفس الطابع الذي تتسم به أوجه نشاط الوكيل بالعمولة أو السمسار المستقل استقلالاً حقيقياً فيجوز أن يحدد الإيراد تبعاً للعمولة التي تحصل عادة عن مثل هذه الخدمات .

د – إذا ما رئي أن طرق التقديرات الواردة في الفقرة السابقة لا تتمشى مع الواقع يجوز تحديد صافي الربح التجاري لمنشأة مستقرة على أساس نسبة من الايراد الإجمالى الذي حصلت عليه المؤسسة من أوجة النشاط التجاري التي اشتركت فيها هذه المنشأة .

وفي هذا الصدد تُطَبّق بالنسبة للإيراد الإجمالى أرقام أساسها مقارنات بين الإيرادات الإجمالية والموجودات وعدد ساعات العمل ، وغير ذلك من العناصر بشرط أختيارها بحيث تكفل الحصول على نتائج قريبة ما أمكن، مما قد يؤدي إليه نظام المحاسبة المستقلة .

ثانياً – لحساب صافي إيراد المنشأة المستقرة تأسيساً على طريقة المحاسبة المستقلة يجوز أن يخصم من هذا الإيراد جزء مناسب من المصروفات العامة التي تخص المركز الرئيسي للمؤسسة .

ثالثاً – يتم توزيع إيرادات المؤسسات المصرفية والمالية وفقاً للمباديء الواردة بالفقرة الأولى من هذه المادة.

ولكن تطبق الأحكام الآتية إذا ما وجدت منشأة مستقرة تابعة لمؤسسة في وضع دائن أو مدين بالنسبة لمنشأة مستقرة أخرى تملكها نفس المؤسسة .

أ- إذا ما قامت المنشأة المستقرة الواقعة في دولة ما (منشأة دائنة) بتقديم أموال في صورة سلف وقروض أو حسابات مسحوبة على المكشوف أو ودائع أو

بأي صورة أخرى إلى منشأة مستقرة واقعة في دولة ثانية (منشأة مدينة) فإن الفائدة تعتبر ضمن إيرادات المنشأة الدائنة ، وتخصم من مجمل إيرادات المنشأة المدينة ، وتحسب الفائدة بالسعر السائد بين البنوك للعمليات المماثلة وبالعمله المستعملة .

ب – الفائدة المقابلة لرأس المال الدائن التي تقرر للمنشأة المدينة في صورة سلفة أو قروض أو حساب مكشوف أو وديعة في أي صورة كانت ، تستبعده من الفوائد المعتبرة جزءاً من إيرادات المنشأة الدائنة ، والتي يجوز خصمها من مجمل إيرادات المنشأة المدينة .

رابعاً – يحدد صافي إيراد مؤسسات التأمين وفقاً للمبادىء الواردة بالفقرة الأولى من هذة المادة ، فإذا تعذر تطبيق هذه المبادىء في حالة ما جاز تقدير صافي الإيراد الخاضع للضريبة لمنشأة مستقرة تملكها إحدي مؤسسات التأمين إما عن طريق المطابقة بين مجمل الأقساط الناتجة من نشاط المنشأة المستقرة والأرقام المحتسبة على أساس الإيراد الإجمالي لمؤسسة مؤقتة تمثل نوع التأمين المشار إلية وإما على أساس تقسيم الإيراد تبعا للصلة القائمة بين الأقساط الإجمالية الخاصة بالمنشأة المستقرة وبين جملة الأقساط التي حصلت عليها المؤسسة .

خامساً – إذا لم يؤد تطبيق القواعد المتقدمة إلى توزيع عادل للإيرادات فللسلطات المختصة أن تتشاور فيما بينها للاتفاق على طريقة تمنع الازدواج الضريبي [1].

ثانياً – ضابط الموطن الضريبي:

إن تحديد المقصود بالموطن الضريبي بصورة دقيقة وواضحة أمر مهم

(1) لمزيد من التفصيل انظر د . يونس أحمد البطريق ، السياسات الدولية في المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 127 .

في تحديد الدولة صاحبة الاختصاص في فرض الضريبة ، فقد حدد بروتوكول نموذج المكسيك في المادة الثانية معنى الموطن الضريبي حيث ينصرف معنى الموطن الضريبي للشخص الطبيعي إلى المكان الذي يقيم فيه إقامة عادية ، أو بمعني آخر محل سكنة الدائم (فقرة١) ، ولشركات الأشخاص أو الأموال أو الأشخاص الاعتبارية بوجه عام إلى الدولة التي خضع تأسيس هذه الأشخاص لقوانينها .(١)

وقد نصت المادة (١٣) من نموذج المكسيك على أن تحتفظ الدولة التي يقع فيها الموطن الضريبي للممول بحق فرض الضريبة على جميع إيراداتة سواء كانت ناتجة في إقليمها ، أو في إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة .(2)

وشأن هذا النص أن يؤدي إلى ظهور الازدواج الضريبي نتيجة للتنازع المحقق بين القوانين الضريبية لكل من الدولتين المتعاقدتين ، مما دعا إلى أن استدركت نفس المادة حكمها هذا بأن نصت على أنه مع مراعاة أن تخصم – نقصد دولة الموطن – من الضريبة المستحقة على مجموع الإيرادات أقل الضريبتين الاتيتين :

أ – الضريبة المحصلة فعلاً في الدولة الأخرى المتعاقدة على الإيرادات الخاضعة لضريبتها الإقليمية طبقاً للمواد السابقة .

ب – المستحق من الضريبة الواجب فرضها على الإيرادات الناتجة من إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة بالنسبة لجميع الإيرادات .

مما سبق يتضح أن النماذج الجديدة للاتفاقات المختلفة قد رجحت الأخذ بضابط الموطن كضابط رئيسي ، بل اعتبر ذلك معياراً أساسياً ، حيث اتجهت

(١) المادة الثانية فقرة (4) من بروتوكول نموذج المكسيك .

(2) Dovble taxation treaties, internatianal Tax Review. London Nov 1993. p 45.

هذه النماذج إلى أحقية دولة الموطن في إخضاع الدخل الكلي للممول لضريبتها الوطنية بصرف النظر عن الأحكام والضوابط التي حددها الاتفاق الخاص بتحديد الاختصاص الضريبي لأنواع الإيرادات المختلفة .

ثالثاً – هيئة الامم المتحدة ومكافحة الازدواج :

أستندت هيئة الامم في جهودها الأولى على النتائج القيمة التي توصلت إليها عصبة الأمم ، على مدى ما يقرب من ربع قرن ، إلا أن هيئة الأمم قررت ضم اللجنة المالية واللجنة الضريبية في لجنة واحدة ، وعرفت باسم لجنة المالية العامة ، وبدأت في مزاولة نشاطها اعتباراً من أول مايو 1947 .

ونهجت لجنة المالية العامة أسلوب الاستقصاء من خلال إجراء مسح شامل للأنظمة الضريبية المختلفة في محاولة لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الضريبية في الدول المختلفة .

وتنفيذاً لهذه السياسة وجهت لجنة المالية العامة عن طريق سكرتارية الأمم المتحدة إلى الدول الأعضاء في 25 سبتمبر 1947 عدداً من الأسئلة للاستعلام عن النواحي الاتية :

أ– التشريعات الضريبية التي يخضع لها الأجانب والأموال الأجنبية ، وخاصة تلك اللوائح والإجراءات الإدارية المختلفة التي تزيد من الأعباء الضريبية المفروضة على عاتق الأجانب، مما يؤدي إلى تمييز مجحف بهم .

ب– التشريعات الضريبية والإجراءات الإدارية التي تسري على المعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدولة .

ج– التشريعات واللوائح التي تخول للأجانب وللنشاط الدولي مزايا خاصة لاتمنحها للوطنيين أو للنشاط المحلي .

د– التشريعات واللوائح الموضوعة لمعاملة ضريبية خاصة بالدين العام، إذا

ما تعلق الأمر بدائنين أجانب.

إلا أن الرياح لم تأت بما تشتهيه السفن ، حيث لم تتجاوب الدول المختلفة تجاوباً مناسباً لهذا الاستقصاء ، وهذا أمر حال بين لجنة المالية العامة وبين تكوين تصور شامل عن التشريعات في هذه الدول .

وفي يناير 1949 عقدت لجنة المالية العامة اجتماعاً تمخض عنه وضع مجموعة من الأهداف [1] ، فضلاً عن طرح استقصاء جديد للتعرف على ملاحظات الدول المختلفة التي تضمنها كل من النموذجين .

واشتمل الاستقصاء الجديد الاستفسار عن عدد من الموضوعات تمثلت فيما يلي :

١- القاعدة العامة التي تحكم القوانين واللوائح الضريبية والأحكام القضائية والقرارات الإدارية ، واستثناءات هذه القاعدة التي تنشأ نتيجة تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل الذي لا يستند إلى اتفاقيات دولية، وخاصة تلك التي تتعلق باستنزال قيمة الضرائب الأجنبية من مقدار الضريبة الوطنية التي خضع لها نفس الإيراد مع بيان ما إذا كانت أحكام خاصة تسري على الأجانب والأموال الأجنبية فقط.

---

(١) تختلف أهداف لجنة المالية العامة فيما يلي :

أ- التوسع في تقديم المساعدة الفنية للدول الأعضاء لتحسين نظامها الضريبية .

ب- التوسع في نشر الابحاث والمعلومات الضريبية ، وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي ، ومكافحة التهرب ، على أن تكون هذه الموسوعة امتداداً لمجموعة الاتفاقيات الضريبية ، والتشريعات الوطنية الداخلية ، التي أصدرتها عصبة الأمم في فترة ما بين 1928 ، 1936 .

ج- جمع تعليقات وآراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك سنة 1943 ، وفي لندن سنة 1946 .

د- توصية الدول الأعضاء بالتوسع في إبرام الاتفاقات الثنائية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي .

انظر ذلك De Soto - L'Egypte Contemparine , Mars , 1949

2- تأثير الاتفاقات الضريبية الدولية على التشريعات الضريبية وما ينتج عنها من تعديلات في أحكامها.

3- وجهة نظر الدول في الأسس والنصوص المتعلقة بموضوع السؤال التي وردت في نماذج المكسيك ولندن .

ولم تكن ردود الدول على المستـــوى المطلوب ، وهذا انعكس على أداء اللجنة المالية ، على الرغم من ذلك استطاعت اللجنة أن تتخطى هذه الصعوبات، وتعمل نحو تلافي الازدواج الدولي من خلال عدد من الآليات يمكن أن نشير إلى أهمها :[1]

1- التعاون مع الهيئات الدولية المهتمة بمعالجة الازدواج الضريبي ، وبصفة خاصة هيئة الطيران المدني الدولي، وغرفة التجارة الدولية .

2 - تقديم المساعدة الفنية الضريبية للدول الأعضاء ، بهدف إصلاح أنظمتها الضريبية بما يتوافق مع الأنظمة الحديثة ، ومن ثم إمكانية تلافي وقوع ازدواج ضريبي دولي .

3 - قامت اللجنة بتجميع الاتفاقيات الضريبية التي أبرمتها الدول، ونشرها تباعاً في عدة أجزاء، وتقديمها للدول الأعضاء، لاكتساب الخبرات العملية والفنية فيما يتعلق بالأسس والضوابط المتباينة التي تحدد معالم الطريق لإبرام الاتفاقات الجديدة، أو تعديل الاتفاقات القائمة .

رابعاً – ميثاق الهافانا وتجنب الازدواج الضريبي :

لقد اهتم ميثاق الهافانا بمشكلة الازدواج الضريبي ؛ حيث نصت المادة (11) منه على «وجوب تشجيع إبرام الاتفاقات التي تستهدف تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، وذلك بقصد تنشيط الاستثمار الاجنبي الخاص» وقررت

---

(1) The effect of taxation on foreign trade and investment untied Nations, , 1950. p. 42..

المادة (72) من الميثاق تكليف الهيئة الدولية للتجارة بالقيام بالدراسات وتقديم التوصيات وتشجيع إبرام الاتفاقات التي من شأنها تجنب الازدواج الضريبي الدولي .

ويرجع اهتمام الهافانا بمشكلة الازدواج الضريبي ، نظراً لما تعكسه من آثار تتمثل في تعطيل الاستثمار الدولي ، وقد حرص الميثاق على تنبيه الدول الأعضاء إلى أهمية تجنب الازدواج الضريبي ، لما له من أثر في تنمية الاقتصاد الدولي والاستثمار الأجنبي .

خامساً – هيئة الطيران المدني وتجنب الازدواج الضريبي:

لقد كان تجنب الازدواج الضريبي أحد الموضوعات التي اهتمت بها هئية الطيران المدني ، فقد عرضت هذه المنظمة منذ أول اجتماع لجمعيتها العمومية للحواجز الاقتصادية التي تعوق تقدم المواصلات الجوية الدولية ، ولقد احتلت الأعباء الضريبية مكاناً بارزاً بين هذه الحوافز ، وكان في مقدمتها مشكلة الازدواج الضريبي ، حيث إن مشروعات الملاحة الجوية هي أكثر المشروعات تأثراً بالازدواج الضريبي من جراء نشاطها الدولي ، ولذلك كلفت الجمعية العامة مجلس الهيئة بتنظيم دراسة عامة لهذه الحواجز جمعاء ، وعقب إعداد هذه الدراسة طرحت الجمعية حلولاً في شأن مشكلة الازدواج الضريبي بوصفها حاجزاً من حواجز تقدم المواصلات الجوية الدولية .

سادساً – مؤتمر بوجوتا وتجنب الازدواج الضريبي :

كان موضوع الازدواج الضريبي محل اهتمام المؤتمر الأمريكي التاسع الذى انعقد في بوجاتا في أبريل 1948 ، وقد توصل المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأمريكي إلى مشروع اتفاق نصت المادة (23) منه على أن الدول الأمريكية – تيسيراً وتشجيعاً لاستثمار رؤوس الأموال الخاصة – ينبغي

عليها أن تجد في ابرام الاتفاقات الثنائية أو الجماعية التي تهدف إلى استئصال الازدواج الضريبي ، كما ينبغي عليها أن تعمل عن طريق هذه الاتفاقات على معالجة المشاكل الضريبية الأخرى التي تنشأ فيما بينها .

بينما نصت المادة (27) من الاتفاق الأساسي الخاص بالتعاون الاقتصادي فيما بين الدول الأمريكية الموقع عليه في بجوتا مايو 1948 ، «على أنه ينبغي على كل دولة تشجيعاً للاستثمار الخاص في سبيل تنمية الاقتصاد أن تعمل في نطاق نظمها الخاصة عن طريق تشريعها الضريبي على التخفيف من حدة الازدواج الضريبي ، أو استئصاله شيئاً فشيئاً بالنسبة للدخول التي تنبع من مصدر أجنبي ، كما ينبغي على الدول أن تسارع إلى العمل على إبرام اتفاقيات تهدف إلى تجنب هذا الازدواج» .

ويلاحظ أن كلاً من ميثاق هافانا واتفاق الدول الأمريكية قد اهتما بمشكلة الازدواج الضريبي بالنظر إلى تأثيره السلبي على مسيرة التنمية الاقتصادية والاستثمار الدولي الخاص .

سابعاً – جامعة الدول العربية والازدواج الضريبي :

جدير بالذكر في هذا الصدد أن ميثاق جامعة الدول العربية اهتم بإقامة جسور تعاون بين الدول الأعضاء في الشؤون الاقتصادية والمالية ، وهذا ما نصت عليه المادة الثانية من الميثاق ، كما توصل وزراء المالية والاقتصاد لدول الجامعة إلى مشروع اتفاقيتين أقرهما مجلس الجامعة : الأولى تتعلق بتسهيل التبادل التجاري بين دول الجامعة والثانية بشأن تسديد مدفوعات المعاملات الجارية وانتقال رؤوس الأموال بين هذه الدول .

وقد نصت الفقرة الثانية من المادة (2) من الاتفاقية الخاصة بتيسير بانتقال رؤوس الأموال العربية على ألا «تخضع رؤوس الأموال المنقولة من

بلد عربي إلى بلد عربي آخر وفق أحكام المادة الثانية من هذه الاتفاقية لأية رسوم أو ضرائب استثنائية تفرض للحيلولة دون ذلك الانتقال ، ولعل ضعف النظم الضريبة في الدول الأعضاء وتباينها كان سبباً رئيسياً لعدم وضع تصور كامل من دول الجامعة لتفادي مشكلة الازدواج الضريبي» .

ثامناً- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتجنب الازدواج الضريبي:(1)

قامت اللجنة المالية التابعة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لمنظمة الامم المتحدة بمتابعة الجهود التي بذلتها عصبة الأمم وهيئاتها السالفة في موضوع الازدواج الضريبي ، وقام المجلس المذكور بإعداد نموذج اتفاقية ضريبية تكون أساساً للاتفاقيات الضريبية التي تعقد بين الدول المتقدمة والدول النامية عام 1956 ، وفي يوليو 1958 كلفت المنظمة اللجنة المالية التابعة لها بأن تقوم بوضع نموذج اتفاق بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ، وفي 1961 وضعت هذه اللجنة تقريرها متضمناً الأسس التي يجب أن يقوم عليها نموذج الاتفاق ، وعرف هذا النموذج باسم «إلغاء الازدواج الضريبي»، وباستقراء هذا النموذج يتضح أنه استجاب لرغبات الدول المتقدمة على حساب الدول النامية .

وفي عام 1963 وضعت اللجنة المالية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصورة النهائية لنموذج اتفاق تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ، اعتمده مجلس المنظمة عام 1977 واعيد تنقيحه عام 1992 لمواكبة التغيرات الاقتصادية الدولية وتأثيرها على الأسس والمعايير الضريبية في الدول المختلفة .

---

(1) Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, OECD Conmmittee on Fiscal Affairs , 1982. p 32.

ونخلص مما تقدم إلى ان الدول المختلفة لجأت إلى تجنب الازدواج الضريبي من خلال عقد الاتفاقيات سواء في صورتها الجماعية او الثنائية ، وقد كشف التطبيق والممارسة العملية أن الاتفاقات الثنائية أفضل كثيراً من الاتفاقات الجماعية [1] في تجنب الازدواج الضريبي ، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى صعوبه إبرام اتفاقات جماعية نظراً لاختلاف التشريعات الضريبية بين الدول وتعددها ، فضلا عن تعارض المصالح فيما بين الدول ، وتذهب هذه الاتفاقيات من أجل تجنب الازدواج الضريبي إلى تقسيم الاختصاص الضريبي بين الدول المختلفة ، تبعا لأسس مبدأ التبعية الاقتصادية ، التي لاتخرج عن الموطن والإقامة والمصدر والموقع، بحيث تقسم الدخول المختلفة الخاضعة للضريبة بين الدول التي تتنازع فيما بينها على أخضاعها لتشريعاتها الضريبية ، وإن كان تحديد ضوابط الاختصاص الضريبي يختلف تبعاً لأنواع الدخول المختلفة والضرائب التي تخضع لها ، وهذا ما سوف نتناوله بعد دراستنا للتهرب الضريبي الدولي الذى سوف نقوم بدراسته تحت عنوان «التخلص من الضريبة والتهرب الضريبي الدولي» .

(1) الجديد بالذكر أنه تم إبرام اتفاق جماعي واحد سنة 1922 بين إيطاليا والدول المتخلفة عن الأمبراطورية النمسوية والهنغاريه ، وقد ثبت أنها حل غير عملي لتجنب الازدواج الضريبي بين الدول أعضاء هذا الاتفاق .



الفصل الثاني

التخلص من الضريبة والتهرب الضريبي الدولي



الفصل الثاني

التخلص من الضريبة والتهرب الضريبي الدولي

سوف نتناول هذا الفصل في مبحثين على النحو الآتي :

المبحث الأول: التخلص من الضريبة.

المبحث الثاني : التهرب الضريبى الدولي .

المبحث الأول

التخلص من الضريبة

يقصد بالتخلص من الضريبة هو عدم قيام الممول بدفع هذه الضريبة ، وقد يكون التخلص مشروعاً لعدم مخالفته النصوص القانونية ، وهو ما يعرف بتجنب الضريبة ، وقد يكون التخلص غير مشروع لمخالفته النصوص القانونية ، وهو ما يعرف بالتهرب من الضريبة ، وسنوضح ذلك على التوالي:

المطلب الأول

تجنب الضريبة

تعتبر الضريبة عبئاً على الأموال ، ولذلك كثيراً ما يسعى الممول إلى تجنب دفع الضريبة ، ويكون ذلك عن طريق امتناع الممول عن القيام بالواقعة المنشئة لها ، ومثال ذلك امتناع الفرد عن شراء السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة ، والامتناع عن استيراد وتصدير السلع المفروضة عليها الرسوم الجمركية ، أو الامتناع عن القيام بالتصرفات القانونية التي تخضع

لضرائب التسجيل ، أو الامتناع عن مزاولة نشاط معين مفروض عليه ضرائب دخل مرتفعة – وهذه الصور من تجنب الضريبة قد تكون مقصودة من المشرع، مثال ذلك قصد المشرع ضغط نوع معين من الاستهلاك ، أو الاستيراد، أو توجيه الاستثمار إلى مجالات معينة أكثر فائدة للدولة .

ومن صور تجنب الضريبة أيضاً استفادة الأفراد من الثغرات الموجودة في صياغة القوانين الضريبية – كعدم إحكام الصياغة أو عدم دقة النصوص أو عدم مواجهتها لجميع الحالات ، ويحاول الممول الاستفادة من هذه الثغرات، مثال ذلك : أن يغفل قانون التركات النص على خضوع الهبات لهذه الضريبة، فيعمد بعض الأفراد إلى توزيع أموالهم حال حياتهم على الورثة عن طريق الهبة تجنباً لضريبة التركات ، كما يعتبر أيضاً تجنب للضريبة قيام الممول بنقل أمواله أو مقر نشاطه إلى دولة أخرى حيث المعاملة الضريبية أخف وطأة من دولهم [1] .

ومن صور تجنب الضريبة في مجال المشروعات الاستثمارية ، استفادة المشروعات الاستثمارية بالإعفاءات الضريبية الواردة في أكثر من قانون ، ويمكن توضيح ذلك بالمثال الآتي :

إنشاء مستثمر مشروع كشركة أشخاص طبقاً لقانون الاستثمار المصري ، وتمتع بالإعفاء الضريبي لمدة خمس سنوات ، ثم أقام المشروع توسعات يستحق عنها إعفاء لمدة خمس سنوات أخرى ، ثم عدل الشكل القانوني لشركة مساهمة مصرية – وبناء على ما تضمنته المادة 120 من قانون الضرائب بشأن إعفاء شركات المساهمة الصناعية ، من الضريبة خمس سنوات ، حيث أصدرت هيئة الاستثمار فتوى تنص على أن حصول المشروعات على الإعفاءات الضريبية الواردة بقانون الاستثمار لا يحجب

---

(1) د . زكريا محمد بيومي ، الوجيز المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 408 .

حصولها على الإعفاءات الضريبية الواردة في القوانين الأخرى - وعلى ذلك تحصل الشركة على الإعفاء الضريبي من مصلحة الضرائب، وبعد انتهاء فترة الإعفاء يقوم المشروع بنقل نشاطه إلى إحدى المدن بالمجتمعات العمرانية الجديدة، ويحصل على إعفاء ضريبي لمدة عشر سنوات، وفي كل هذه المراحل يلاحظ أن المشروع هو ذات المشروع، بل إن المستثمرين هم ذاتهم دون تغيير.

وعلى ذلك يكون هذا المشروع استطاع أن يحصل على إعفاء ضريبي لمدة خمسة وعشرون عاماً، دون إضافة حقيقية للاستثمار، بل لمجرد تغيير الشكل القانوني أو الموقع مستغلاً الثغرات القانونية المختلفة، وهو يمثل صورة خطيرة من صور التهرب الضريبي المشروع من خلال التنقل بين القوانين المختلفة، ويتعين على المشرع في هذا الصدد أن ينص على عدم جواز استفادة المشروع الاستثماري الذى حصل على الإعفاء الضريبي طبقاً لقانون الاستثمار أن يحصل ثانية على إعفاء ضريبي لقانون الضرائب، وذلك سداً للثغرات القانونية، ومنعاً للتهرب الضريبي المشروع، وحفاظاً على موارد الخزانة العامة للدولة [1].

ويذهب كثير من الاقتصاديين إلى أن تجنب الضريبة يستند إلى القاعدة القائلة أن للمكلفين حق تنظيم أعمالهم وثرواتهم ومستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعونها بالمرة، بشرط ألا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة، وقد أيد الفقه والقضاء في كل من فرنسا ومصر إعطاء الحق للشخص في تجنب الضريبة مستفيداً من عدم أحكام صياغة القوانين تمسكاً بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي [2].

---

(1) د. خالد سعد زغلول، التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة، دراسة مقدمة لمؤتمر التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة بجامعة الدول العربية في الفترة 9-11 نوفمبر 1993، القاهرة، ص23.

(2) د. أحمد جامع، فن المالية العامة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 243.

المطلب الثاني

التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بأنه قيام الممول بالتخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً مخالفاً بذلك قوانين الضرائب، أي : امتناع الممول الذى توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها ، مستيعناً في ذلك بكافة أنواع الغش.

وقد يقع التهرب الضريبي بمناسبة تحديد وعاء الضريبة وربطها ، كما لو قام الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة ، أو تقديم إقرار غير صحيح ، وقد يقع التهرب عند تحصيل الضريبة ، مثال ذلك أخفاء الممول أمواله أو تحويلها إلى خارج حتى يتعذر على الإدارة تحصيل الضريبة .

ومن صور التهرب الضريبي ما يعرف باسم «الغش الضريبي» (1) ، حيث يعمد الممول باستخدام وسائل وأساليب احتيالية غير مشروعه تنطوي على الغش من أجل التخلص غير المشروع من الضريبة ، ومثال ذلك محاولة الممول إخفاء السلع المستوردة حتى لا يدفع عنها الضريبة الجمركية ، أو إعلان قيمة هذه السلع بأقل من القيمة الحقيقية لها ، أو إنشاء نوعين من الدفاتر يمثل أحدهما المركز الحقيقي للمنشأة، ويتعمد الممول إخفاءه عن المصلحة ويكتفي بتقديم دفاتر أخرى لا تمثل المركز المالى الحقيقي للمنشأة ، ويؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية ونقص حصيلة الدولة من الضرائب ، مما يؤثر سلبياً على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها .

---

(1) د. محمد دويدار ، المالية العامة ، الاسكندرية ، 1982 ، ص 229 .

أسباب التهرب الضريبي :

يمكن إرجاع أسباب التهرب الضريبي إلى عدد من الأسباب وهي ،أسباب أخلاقية ، وأسباب مالية، وأسباب اقتصادية .

1- الأسباب الأخلاقية :

تعتبر الأسباب الأخلاقية من أهم أسباب التهرب الضريبي ، فكلما ازداد الوعي الضريبي وشعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة ، وكانت نظرة الرأي العام للمتهرب من الضريبة نظرة ازدراء كلما قل التهرب من الضريبة – وهذه الصفات متوافرة في كثير من الدول كإنجلترا وألمانيا ، والعكس صحيح فكلما قل الوعي الضريبي وعدم شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة، وتسامح الرأي العام مع المتهربين من الضريبة زاد التهرب من الضريبة –ويرجع هذا الشعور لدى الأفراد لاعتقادهم أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة ، أو أنهم يدفعون إلى الدولة أكثر مما يأخذونه، فضلاً عن شعور الأفراد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع أسعار الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على نفس الوعاء مما يدفع المكلف إلى التهرب منها.

2- الأسباب المالية والفنية:

هناك عدد من الأسباب المالية والفنية تؤثر على التهرب الضريبي أهمها :

أ- التنظيم الفني للضريبة : يزداد معدل التهرب الضريبي كلما كان التنظيم الفني للضريبة يعتمد على تقديم إقرار من الممولين ، حيث يعمد الممول إلى المغالاة في تقدير التكاليف الواجب خصمها للحصول على الدخل الصافي ، وهذا هو الحال في الضرائب المباشرة . مثل الضرائب على أرباح المهن غير التجارية والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية ، وإن فرص التهرب من الضرائب على أرباح المهن غير التجارية أكبر منها في الضرائب على

الأرباح التجارية والصناعية ، وضرائب الدخول الرأسمالية (عقارية أو قيم منقولة) وذلك لأن مراقبة دخول المهن غير التجارية أصعب بكثير من مراقبة دخول المهن التجارية والدخول الرأسمالية .

كما أن طريقة تحصيل الضريبة تلعب دوراً مهماً في التقليل من معدلات التهرب ، مثال ذلك استخدام طريقة الحجز عند المنبع يؤدي إلى تقليل فرص التهرب من الضريبة ، لأنه لا مجال لتهرب صاحب الدخل من دفعها ، بينما استخدم طريقة التوريد المباشرة تؤدي إلى زيادة فرص التهرب أمام المولين .

ب- تعدد النظم الضريبية : يترتب على تعدد النظم الضريبية وتعقدها وكثرة التعديلات وغموض النصوص زيادة فرص التهرب الضريبي - وهذا هو الحال في تعدد النظم الضريبية التي تطبق على المشروعات الاستثمارية وهذا أمر دفع هذه المشروعات إلى الاستفادة من هذا التعدد من خلال التنقل من نظام إلى آخر مستفيداً بإعفاءات جديدة - أو من خلال الثغرات القانونية.

وعلى حد القول ، إن النظم والسياسات الضريبية سوف تظل كما كانت دائماً عبئاً بغيضاً على دوائر الإنتاج والاستثمارات، فهي مثل الدواء شديد المرارة الذي لا يساغ تعاطيه إلا إذا كان ضرورياً لاستبكار الشفاء [1]. وعدم كفاءة منظومة الضرائب تمثل أهم عامل يؤدي إلى تهرب المولين ضرائبياً .

ج- كفاءة الإدارة الضريبية : يترتب على كفاءة الإدارة الضريبية التقليل من فرص التهرب الضريبي ، أما إذا كانت الإدارة الضريبية غير كفء فسوف يتعذر عليها بسط رقابتها على دخول المولين ، ومن ثم تقدير الدخول والأرباح بأقل من حقيقتها مما يشجع على التهرب الضريبي .

(1) R.E. Hall , D.V. for Fenson , tax Policy and covesment Behavior , American Economic Review , June , 1967, p. 12 .

3- الأسباب الاقتصادية :

تعتبر الظروف الاقتصادية السائدة في الدولة أحد العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي ، ففي أوقات الرخاء تزداد الدخول ، وتقل درجة حساسية الأفراد للضرائب ، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي ، بينما في أوقات الكساد والانكماش تقل الدخول وترتفع درجة حساسية الأفراد للضرائب ، وتزداد حالات التهرب الضريبي .

كما أن طبيعة البنيان الاقتصادي للدولة تؤثر على التهرب الضريبي لصعوبة تحصيل الضرائب على الأرباح الزراعية ،أما الدول التي يغلب عليها الطابع الصناعي فيقل معدلات التهرب الضريبي .

آثار التهريب الضريبي :

يعتبر التهرب الضريبي أحد الظواهر المالية التي تؤثر سلباً من نواحٍ ثلاثة : مالية ، واقتصادية ، واجتماعية . ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

1- **من الناحية المالية** : يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض حصيلة الضرائب، وفقد الخزانة العامة جزءا مهماً من مواردها ، مما يعطل قيام الدولة بوظائفها وأهمها الإنفاق على المرافق العامة ، وتلجأ الدولة لمواجهة عجز الموازنة العامة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب ، ويقع هذا العبء في النهاية على عاتق الممولين الأمناء مما يخل بالعدالة الضريبية ، والبديل هو لجوء الدولة إلى المديونية الخارجية ، ونحن نعلم أثر هذه المديونيات على الدولة .

2- **من الناحية الاقتصادية** : يؤدي التهرب الضريبي إلى اتجاه الأفراد والمشروعات إلى المجالات التي يتوافر بها فرص التهرب الضريبي حتى ولو لم تحقق الصالح العام ، كما يخل التهرب بشروط المنافسة بين

المشروعات حيث يصبح معيار الكفاءة ، مدى قدرة كل مشروع على التهرب من الضرائب ، وليس على الكفاءة الإنتاجية[1] .

3- **من الناحية الاجتماعية** : يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف أخلاق الجماعية ، وإلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة ، كما يؤدي إلى سوء توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع ، وعدم تحقيق العدالة الضريبية ، ويدفع المولين الأمناء إلى التهرب من الضريبة بسبب ما يشعرون به من غبن .

وسائل مكافحة التهرب الضريبي :

نظراً للآثار السلبية المتعددة لظاهرة التهرب الضريبي ، تسعى جميع الدول إلى الحد من هذه الظاهرة ومكافحتها ، ووسائل مكافحة التهرب الضريبي بعضها داخلي ، وبعضها دولي .

في المجال الداخلي : يمكن أن تلجأ الدولة إلى مكافحة التهرب من خلال عدة طرق أهمها :

1- تقرير جزاءات قانونية على المولين الذين يمتنعون عن تقديم الإقرارات ، أو تقديم إقرارات غير صحيحة .

2- التوسع في جباية الضرائب عن طريق الحجز عند المنبع ، حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول على دخله ، إلا أن هذا النظام لا يصلح لجميع أنواع الضرائب .

3- أن يكون للإدارة المالية حق الاطلاع على المستندات الخاصة بالممول أو على المستندات الحكومية التي تفيد في الوصول إلى الدخل الحقيقي للممول ، وهذا ما قرره المشرع الفرنسي والمصري .

---

(1) د . زكريا بيومي ، الوجيز في المالية العامة ، مرجع سابق . ص 407 .

4- تشجيع الغير على كشف حالات التهرب الضريبي من خلال تقرير مكافآت مالية على هذا العمل .

5- إعطاء الإدارة المالية الحق في الاستيلاء على السلع المستوردة بالقيمة التي يعلنها الممول .

6- تبسيط النظم الضريبية ، وتجميع جميع الإعفاءات الضريبية ، وإدراجها ضمن قانون الضرائب ، ورفع كفاءة الجهاز الضريبي تنظيماً وأداء ، حتى يستطيع ممارسة رقابته على تقدير وتحصيل الضريبة بصورة دقيقة .

7- ضرورة وضع نظام ضريبي ذي أسعار معتدلة ومعقولة ومستقرة .



المطلب الثالث

التهرب الضريبي الدولي

يرتبط التهرب الضريبي الدولي بالشركات دولية النشاط ، أى : تلك الشركات التي تزاول نشاطها في أكثر من دولة بهدف الاستفادة من المزايا النسبية في كل دولة أو الأسواق الواسعة أو بحثاً عن الجنات الضريبية "Tax haven" وهذا المصطلح يعرف في الدول الأنجلو سكسونيه، وبالفرنسية "Paradis Fiscoux".(1)

وقد ساعد على انتشار هذه الشركات إزالة الحواجز والعقبات بين دول العالم، بحيث أصبح العالم بمثابة كوكب صغير، يمكن بسهولة التحرك من إقليم إلى آخر دون أدني عقبات ، وهذا شجع الشركات الكبري على إقامة فروع لها في أكثر من دولة ، وتعرف هذه الفروع باسم الشركة الوليدة، وهذه الشركات تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة إلا أنها تخضع للسياسات التي رسمتها الشركة الأم، إذا كانت الشركة الوليدة تخضع للقوانين الداخلية للدولة المضيفة وفقاً لمبدأ الاقليمية ، إلا أن الشركة الأم لها حق الإشراف عليها ورقابتها باعتبارها تابعة لها دون أن تمس سيادة الدولة المضيفة .

وعلى صعيد آخر نجد أن الدول المختلفة تتنافس عن جذب الاستثمارات الأجنبية بنوعيها المباشرة وغير المباشرة ، بهدف الإسراع بمعدلات التنمية ، وبناء قاعدة إنتاجية وفقاً لأحدث التقنيات التكنولوجي في العالم .

وفي إطار هذا التنافس تقوم بعض الدول باتباع ممارسات تجارية أو

(1) د. سوزى عدلى ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، دار المطبوعات الجامعية الاسكندرية 1999 ، ص128 .

اقتصادية وتعمل على جذب الاستثمار إليها من جانب ، وتسويق منتجاتها في الخارج عن طريق فتح أسواق جديدة من جانب آخر ، ويكون ذلك من خلال تقديم عمولات مستترة يتم دفعها من جانب هذه الدولة ،بصورة منتظمة وسرية إلى وسطاء معنيين بهذا الأمر ، وعادة تكون مؤسسات مالية متخصصة في هذا النوع من الأعمال ،[1] وفي محاولة لمواجهة هذه الممارسات التي غالبا ماتكون غير مشروعة ، سعت الولايات المتحدة الأمريكية إلى وضع تنظيم قانوني للشركات دولية النشاط للحد من الممارسات غير المشروع التي عرفت بإسم (الفساد الاقتصادي) . Economic Coarruption.

وفي عام 1976 تبنت منظمة التعاون الاقتصادي للمقترح الأمريكي ، ووضعت نصوص تتضمن عدداً من المبادئ التي يجب على الشركات دولية النشاط اتباعها من أهمها :

1- أن تمتنع عن القيام بأى عمل أو تتبني أي سلوك من شأنه عرقلة المنافسة .
2- ألا تمنح أو تطلب من أي موظف أي مدفوعات غير مشروعة أو ميزات غير مستحقه لها سواء بطريق مباشر أو غير مباشرة.

وتسعي غالبية الشركات دولية النشاط إلى التهرب الضريبي أو تخفيف العبء ، من خلال الاستفادة من تباين الانظمة الضريبية وما تقرره من إعفاءات أو امتيازات ضريبية ، فمن أهم الأسس التي تبني عليها الشركات الأم قرارها بإنشاء فروع لها في دولة أخرى ، هو مدى الاستفادة من النظام الضريبي لهذه الدولة سواء بطريق مشروع أو غير مشروع .

وتسعى الدول إلى مكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال عدد من الإجراءات ، وهي[2] :

---

(1) د . سوزى عدلى ناشد ، المرجع السابق ، ص93، 94 .
(2) د . زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 44 .

1- إلزام الممول بأن يبين في إقرار يقدم إلى مصلحة الضرائب أمواله وممتلكاته وأوجه نشاطه التي يباشرها في الخارج ، وفرض عقوبات على إغفال هذه البيانات .

2- فرض رقابة على الصرف الاجنبي ، وان كان هذه الإجراء لا يفرض أساساً لمكافحة التهرب الضريبي ، ولكن يساعد عليه .

3- إلزام الهيئات التي تقوم بتوزيع ايرادات أجنبية على المقيمين في الدولة أن تحجز مبلغ الضريبة المفروضة على هذه الإيرادات وتوريدها لمصلحة الضرائب وذلك عن طريق الحجز من المنبع .

4- إلزام المشرع الاشخاص المقيمين داخل الدولة ممن لهم اية صلة معاملات مع ممول موجود في الخارج وخاضع للضريبة الوطنية أن يقدموا اقراراً تفصيليا عن هذه المعاملات التي تقع سنوياً سواء اكان الممول فرداً ام شركة أو مؤسسة ، أو سواء اكانت المبالغ المدفوعة نتيجة توزيع أرباح أو سمسرة أو عمولات أو مكافآت أو معاشات أو غير ذلك .

5- عقد اتفاقات دولية لتبادل المعلومات عن الممولين والمساعدة المتبادلة في أمور الضرائب .

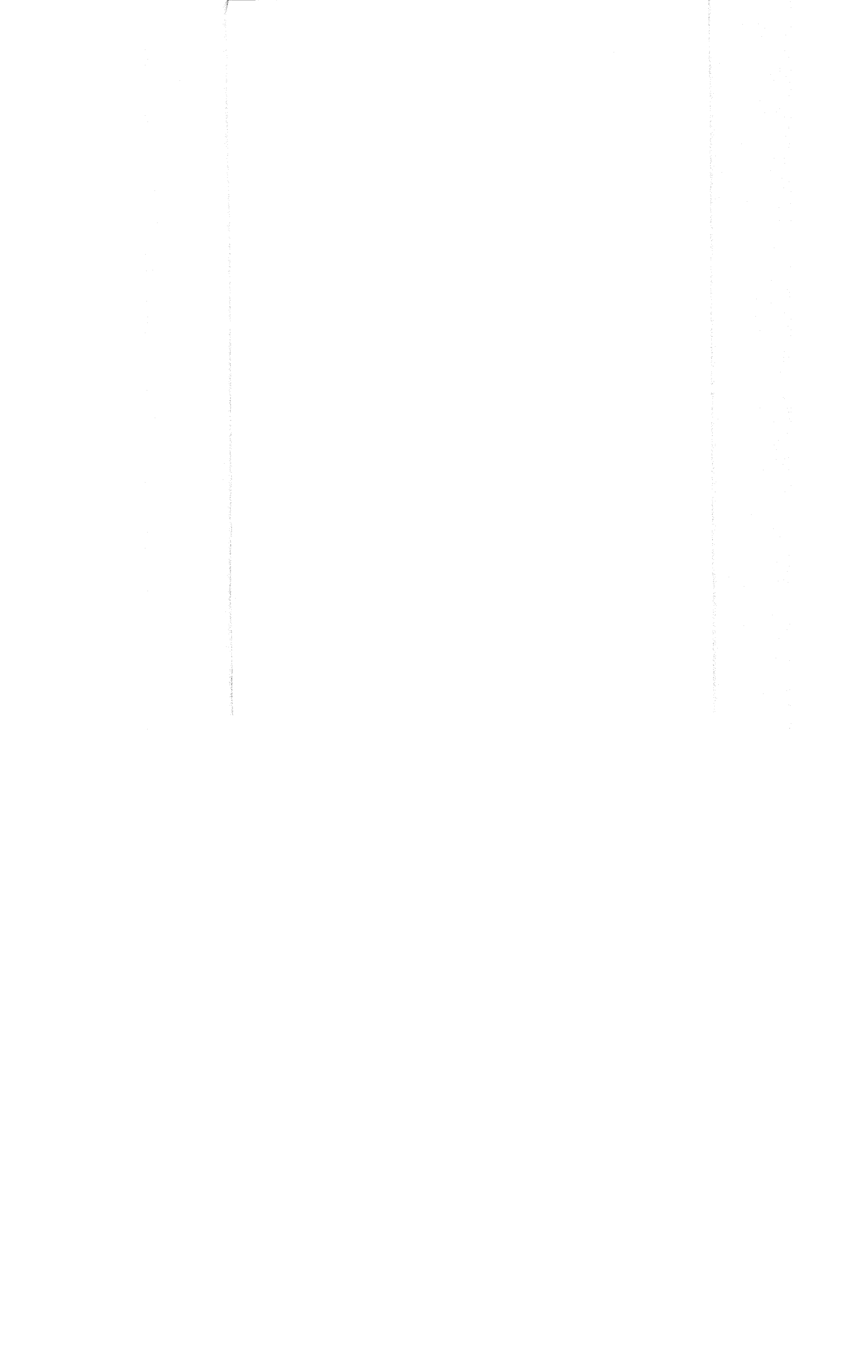
وجدير بالذكر في هذا الصدد أن الخبراء الفنيين في عصبة الامم المتحدة قد وضعوا في عام 1925 مشروعي معاهدتين ثنائيتين ، الأولى تخص المساعدة الإدارية وتبادل المعلومات ، والثانية تتعلق بالمساعدة القضائية لتحصيل الضرائب من أهمها اتفاق فرنسا وبلجيكا عام 1843 بشأن تبادل المعلومات والوثائق والمساعدة في جبايه الضرائب ، كما عقد اتفاق بين فرنسا وإنجلترا عام 1907 بشأن تبادل المعومات عن التركات التي توجد في دولة لأشخاص مقيمين في الدولة الأخرى ، كما تم إبرام اتفاق بين فرنسا وإيطاليا عام 1930 بشأن تبادل المعلومات لتسهيل جبايه الضرائب ، وعقدت مصر العديد من

الاتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب ، وذلك مع كل من السويد وألمانيا الغربية والنمسا والنرويج وفيلندا واليابان وإيطاليا والهند والعراق والسودان والولايات المتحدة الامريكية ، كما عقدت الكويت العديد من الاتفاقات الثنائية منها اتفاق مع جمهورية الصين الشعبية صدر بها المرسوم بقانون رقم 29 لسنة 1986 . حيث تعد من أقدم الاتفاقيات الثنائية بشأن حماية الاستثمار وتشجيعه .

ثم توالت بعد ذلك إبرام العديد من الاتفاقيات الثنائية بين دولة الكويت والعديد من الدول الأخرى ، والتي سوف نشير إليها فيما بعد .

الباب الثاني

نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان والزمان



الباب الثاني

نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان والزمان

تمهيد وتقسيم :

إن القانون الضريبي الدولي شأنه شأن غيره من فروع القانون الوضعي، له أصول فنيه عامة مشتركة بين قواعده المختلفة الخاصة بكل ضريبة على حدة ، ينبغي احترامها ، كما أن هناك مبادئ فنيه عامة مشتركة بين التشريعات الضريبية المختلفة تتكون منها أصول القانون الضريبي الشكلية ، وهي أصول أصبحت أمراً لازماً ومدخلاً حتمياً إلى دراسة الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية المختلفة ، كما أن هناك أصولاً علمية ضريبة عامة يستند إليها التشريع الضريبي ، فهي مع تلك الأصول الشكلية تكون مدخلاً لدراسة قانون الضريبة الدولي.

وسوف نتناول هذا الباب في فصلين عن النحو الآتي :

الفصل الأول : نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان.

الفصل الثاني : نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث الزمان.

الفصل الأول

نطاق سريان القوانين الضريبية
من حيث المكان

الفصل الأول

نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان

إن القانون الضريبي يرتكز على مبدأ أساسى من مبادىء القانون العام ، والذي يقضي بأن إنشاء الضرائب خاصية من خصائص السيادة ، ومظهر من مظاهر ممارسة الدولة لسيادتها .

ووفق أصول القانون العام الحديث أضحى حق إنشاء الضريبة مرتبطاً بفكرة السيادة ، وصار إنشاؤها يقتضى تشريعاً يتمتع بما يتمتع به التشريع أصلاً من خصائص (مبدأ شرعية الضريبة)[1] .

فإذا كان من حق الدولة أن تباشر سيادتها على إقليمها، ولا تتعدى حدود هذا الإقليم إلى إقليم دولة أخرى فإن تشريع الدولة الضريبي يسري على إقليمها ملزماً كل من يوجد على إقليمها ، ولا يلزم كل من يوجد خارج هذا الإقليم ، وإلا كان ذلك اعتداء على سيادة دولة أخرى ، إلا أن تطبيق مبدأ إقليميه القوانين في المجال الضريبي من شأنه أن يثير مسألة تنازع القوانين لأكثر من دولة .

فالضريبة تعد مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وعلى رعاياه ، ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة جبر على الأفراد استناداً إلى فكرة السيادة .

ويذهب الرأي الراجح في تحديد الأساس القانوني للضريبة إلى أن الدولة ضرورة اجتماعية تتضمن عدد من الأفراد ، وتعمل على تنظيم أمور الحياة في

(١) ينص الدستور المصري في المادة (١١٩) علي أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو ألغاءها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفي أحداً من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون ، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون ، وكذلك المادة (134) من الدستور الكويتي .

كافة المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، وبالتالى على أفراد الجماعة أن يتضامنوا من أجل توفير الأموال اللازمة لتمكين الدولة من القيام بوظائفها الضرورية للجماعة ، وتوفير قدر من الخدمات العامة ينتفع بها كافة المواطنين بلا استثناء ، فالضريبة ضرورة اجتماعية يجب على أفراد المجتمع أن يسهموا فيها جميعاً ، يستوي في ذلك المواطنون منهم والأجانب .

فالتضامن الاجتماعي بين مجموعة من الأفراد الخاضعين لسياسة الدولة هو الذي يؤسس حقها في فرض الضريبة عليهم ، أو يؤسس التزامهم بالضريبة قبلها .

ومن ناحية أخرى ، إن اعتبارات التنظيم السياسي تدعو إلى تمتع الدولة كشخص معنوي عام بالسيادة والسلطة على أفرادها ، وهذه السيادة هي التي تؤدي إلى فعالية التنظيمات والقوانين التي تكفل تحقيق الصالح العام .

وينشأ التضامن الاجتماعي بين مجموعة من الأفراد تخضع سياسياً لدولة معينة ، ويرتبطون بالدولة برابطه سياسية وقانونية، ألا وهي الجنسية، وتسمي التبعية السياسية ، وتقرر الجنسية عدداً من الحقوق والواجبات على المواطنين .

ولعل أبرز هذه الواجبات هو إداء الضريبة ، فمواطنو أي دولة يتضامنون اجتماعياً في أداء الضرائب التي تمول النفقات العامة ، أي أن التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها هو الذي يؤسس حق الدولة في فرض الضرائب ، وأمام عدم كفاية فكرة التبعية السياسية كأساس لفرض الضرائب على المواطنين والأجانب ، ظهرت فكرة التبعية الاجتماعية ، وهي عبارة عن العلاقة التي تربط الأفراد بالدول بمناسبة إقامتهم في الدولة إقامه عادية أو مستمرة ، حتى ولو لم يحملوا جنسيتها

(الأجانب) ووفقاً لهذه الفكرة تستطيع الدولة أن تفرض الضرائب على الدخول والثروات لأفراد أجانب متى كانوا مقيمين داخل الدولة إقامه عادية أسوه بالمواطنين ويستند هذا المعيار في تبرير حق الدولة في فرض الضرائب ، إلى أن ارتباط الفرد اجتماعيا لبلد معين عن طريق أقامته فيها ومشاركته في حياتها الاجتماعية العادية ، واستفادتهم من المرافق العامة يسوَّغ مشاركته في الأعباء والتكاليف العامة لهذا البلد.

مع تزايد التطور العلمي والتكنولوجي الذي انعكس على وسائل المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية ، وسهولة انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال من دولة إلى أخرى ظهرت فكرة تسمى التبعية الاقتصادية[1] وهي العلاقة التي تربط الأفراد بالدولة بمناسبة مساهمتهم في النشاطات الاقتصادية داخل الدولة ، ووفقاً لهذه الفكرة تستطيع الدولة أن تفرض الضرائب على الدخول والثروات والنشاطات التي يمارسها أجانب داخل إقليم الدولة حتى ولو كانوا غير مقيمين إقامه عادية بها ، وذلك يعني أن كل من يسهم في النشاط الاقتصادي للمجتمع عليه أن يتحمل جزءاً من الأعباء والتكاليف العامة لهذا البلد حتى ولو لم يحمل جنسيتها أو يُقيم بها إقامه عادية ومستمرة ، ولا شك أن فكرة التبعية الاقتصادية أكثر تحقيقاً للعدالة .

وتسعى كل دولة إلى توسيع نطاق سيادتها من حيث فرض الضرائب على أوسع مدى مما يفسح المجال لتنازع الشرائع الضريبية التابعة لدول مختلفة ، ويعرف باسم التنازع الدولي ، حيث ينشأ نتيجة لكون القانون

---

(١) ظهرت فكرة التبعية الاقتصادية على يد الأستاذ الألماني جورج شاتر ، في مؤلفه
La question de labligation fiscal

الذى تم نشره عام 1892 انظر في ذلك
E , Allix , E Traite elementaire de science des finance et de legislation financieres francaire , Paris , 1931, P. 552 .

مظهراً من مظاهر سيادة الدولة تلك السيادة التي لا تزال الدولة الحديثة تباشرها دون قيد سوى ما تصدره من تشريع ، أو تلتزم به بموجب اتفاق دولي .

وإذا كان الجمع بالنسبة لسريان قواعد القانون الخاص الوطني من حيث المكان بين مبدأي الإقليمية والشخصية يفسح المجال لتنازع القوانين الخاصة التابعة لدول مختلفة فإن جمع الدولة الواحدة بين الأخذ بنظم وضوابط ضريبة مختلفة من ناحية ، وتباين هذه النظم والضوابط بأختلاف الدول من ناحية أخرى يؤديان إلى تنازع القوانين الضريبية التابعة لهذه الدول فيها بينها وهذا يؤدي إلى إخضاع الثروة الواحدة أو الدخل الواحد للضرائب ، بل وللضريبة المماثلة في أكثر من بلد واحد ، وهو ما يعرف باسم الازدواج الضريبي الدولي ، وكل دولة تضع من الضوابط لتحديد اختصاص الدولة الضريبي وتتردد الدول في تحديد اختصاصها في فرض الضرائب بين فكرتين رئيسيتين : هما فكرة التبعية السياسية ، وفكرة التبعية الاقتصادية .

فالدول التي تأخذ بضابط التبعية السياسية لها أن تفرض الضرائب على مواطنيها دون غيرهم من رعايا الدول الأخرى وبصرف النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاولة نشاطهم ، وعلى ذلك يمتد التشريع الضريبي الوطني إلى أموالهم أينما تكون وملاحقة نشاطهم أينما يزاول ، أي حتى ولو على أرض دولة أخرى .

وفي الواقع إن الدول لا تأخذ بضابط التبعية السياسية بمفرده كضابط لتحديد الاختصاص الضريبي في الشرائع الضريبية وفي القانون الضريبي الاتفاقي الدولي على السواء ، فالرباط الشخصي الذي كان يربط الرعايا بالملوك في العصور الخالية أضحى من ودائع التاريخ حتى في الدول التي لاتزال تحتفظ بالنظام الملكي ، مفسحاً المجال لروابط ذات صبغة اقتصادية

لا شخصية وبصفة خاصة منذ أصبحت الصداره في الميدان الاقتصادي للثروة المنقولة ، ومنذ اتجهت عوامل الإنتاج وحاجة رؤوس الأموال المنقولة نحو التدويل حتى باتت لا تعرف وطناً معيناً . والتبعية الاقتصادية يمكن أن تأخذ إحدى صورتين : أولهما ربط مصدر الدخول بالبلد عن طريق واقعة توطن المستفيد بهذا البلد ، وهذا هو مبدأ الموطن ، وهذا مبدأ يضع شخصية المكلف في الاعتبار ، وثانيها يرتكز إلى مجرد وجود الأموال أو إنتاجها ، أو مجرد تقديم الخدمات على أرض الدولة لإخضاعها للضريبة ، وهذا هو مبدأ إقليمية المصدر أو المنشأ ، وهذه الصورة تعتمد على محل الضريبة [1].

تطبيقات ضابط التبعية في التشريع الضريبي المقارن :

تختلف الدول فيما بينها في اختيار الضوابط المحددة لاختصاص الدولة الضريبي ، وسوف نعرض لاتجاهات التشريع الضريبي المقارن فيما يتعلق بالضوابط المحددة للاختصاص الضريبي بالنسبة لضرائب الدخل .

1 - **الولايات المتحدة الأمريكية** : يأخذ التشريع الضريبي الأمريكي بالضوابط الثلاثة (الجنسية والإقامة والإقليمية) ، وعلى ذلك فإن المواطنين الأمريكيين يكلفون أينما وجدوا على كل دخولهم حتى ولو كانوا جميعا ذوي أصل أجنبي، وكذلك الحال بالنسبة للأجانب المقيمين بالولايات المتحدة الأمريكية كما تخضع لضريبة الدخل كافة الدخول التي تتحقق على إقليم الولايات المتحدة الأمريكية حتى ولو كانت لأجانب غير مقيمين هناك استناداً إلى ضابط التبعية الاقتصادية . وتخضع الشركات الأمريكية لجميع الالتزامات الضريبية على إطلاقها استناداً لضابط التبعية السياسية ، بينما لا تخضع الشركات الأجنبية إلا بالنسبة للدخول التي تتحقق على إقليم الولايات المتحدة الأمريكية .

---

(1) د. محمد طه بدوي ، د. محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي المصري ، دار المعارف بمصر 1959 ، الطبعة الأولى ، ص143 .

2 – **إنجلترا** : تأخذ إنجلترا بضابطي الإقامة والإقليمية معا ، وعلى ذلك فالأشخاص الطبيعيون الذين يقيمون أقامه عادية في إنجلترا يخضعون لضريبة الدخل "Income Tax" في مجموع دخولهم ، وكذلك الحال بالنسبة للشركات الكائن مقرها بالملكة المتحده ، كما تخضع لنفس الضريبة الدخول التي تتحقق على إقليم المملكة المتحدة حتى ولو كانت لأشخاص يحملون الجنسية الإنجليزية متى كانت إقامتهم العادية خارج إقليم الدولة .

3 – **النرويج** : تأخذ بضابط الإقامة بالنسبة للأشخاص الطبيعة والمعنوية على السواء ويأخذ بضابط الإقليمية بالنسبة للأموال الكائنة على إقليم الدولة والدخول التي تتحقق على إقليم الدولة حتى ولو كانت لغير مقيمين على إقليمها[1].

4 – **السويد** : تأخذ السويد بضابط الإقامة بالنسبة للأشخاص الطبيعية ، حيث تخضع دخول وأموال الأشخاص الطبيعية المقيمين على إقليم السويد بصرف النظر عن موقعها أو منبعها بينما تأخذ بضابط الجنسية للأشخاص المعنوية (الشركات) ، وتأخذ بمبدأ الإقليمية بالنسبة للأموال الموجودة على إقليم السويد والدخول التي تتحقق على إقليم السويد حتى ولو كانت لأشخاص غير متوطنين أو مقيمين على إقليم السويد [2].

5 – فرنسا : تعرف فرنسا نظامين للضرائب : الضرائب النسبية (أصلية) ، وتأخذ فيها بضابط الإقليمية ، والضرائب التصاعدية (إضافية) ترتكز إلى ضابط الموطن الذي يعد القاعدة العامة في هذا الصدد ، كما تأخذ بفكرة الجنسية في المرتبة الثانية ، وعلى ذلك وكما يشير التطبيق العلمي للضرائب في فرنسا تفرض الضرائب على الفرنسيين غير المقيمين في

(1) Bulletin de documentaion fiscal internationale , viv , no , 45 , 1959 , p. 180 et suites .

(2) Bulletin de documentation fiscale internationale vi no. 3 , 1950 , p. 100 .

فرنسا متى كانت لهم في فرنسا أموال أو حصلوا على دخول فرنسية المنشأ أو نتيجة لوظائفهم العامة ، وقد ترتب على ذلك تنازع ما بين التشريع الضريبي الفرنسي والشرائع الضريبية الأجنبية ، وأبرز مثال على ذلك أن تفرض فرنسا ضريبة على دخل شخص فرنسي مقيم في دولة أجنبية استناداً إلى ضابط الجنسية ، بينما الدول الأجنبية التي يقيم بها الفرنسي تفرض الضرائب على دخول الأشخاص المقيمين على إقليمها حتى ولو لم يحملوا جنسيتها ، وهذا يثير مشكلة تنازع القوانين الضريبية الأجنبية والقانون الفرنسي .

6 – **مصر** : أخذ المشرع المصري بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعية بموجب القانون رقم (187) لسنة 1993 . حيث تسري الضريبة الموحدة على دخل الشخص الطبيعي من مختلف مصادرة التي تتضمن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات النشاط التجاري والصناعي ، والمرتبات وما في حكمها، وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية ، حيث يتم تجميع صافي دخل الممول من هذه الإيرادات مجتمعة ليتم فرض الضريبة عليها [1].

ولقد أخذ المشروع المصري في نطاق فرض الضريبة بضابطي التبعية الاجتماعية والتبعية الاقتصادية ، ووفقاً لضابط التبعية الاجتماعية يخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر أياً كانت جنسياتهم ، سواء كانوا مصريين أو أجانب ، أي اعتبر معيار الإقامة المعتادة على إقليم الدولة أساساً لفرض الضريبة بصرف النظر عن الجنسية .

ويعتبر الممول مقيماً عادة في مصر إذا ما توافرت حالة من الحالات

---

(1) د . زكريا بيومي . موسوعة الضريبية الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة لها ، لم يذكر دار النشر ، 1997 ، ص 13 .

الخمسة والواردة في المادة (3) من القانون المصري[1] .

وعلى ذلك يكون المشرع قد استبعد معيار التبعية السياسية الذى يقوم على أساس الجنسية ، وقد أحسن المشرع صنعاً ؛ نظراً لأن اخضاع المصريين المقيمين خارج دولهم للضريبة تواجهه صعوبات عملية ، أهمها عدم قدرة الإدارة الضريبية على التحقق من ايراداتهم المحققة خارج مصر ، مما يجعل هذا المعيار معطلاً تنفيذه عملاً [2] .

7- **الكويت** : حسم المشرع الكويتي نطاق سريان الضريبة من حيث المكان منذ الوهلة الأولى، حيث أخذ بمعيار إقليمية الضريبة فقد جاء المرسوم رقم 3 لسنة 1955 الخاص بضريبة الدخل الكويتية ، ونصت المادة الأولى منه على أن «تفرض ضريبة على كل هيئة مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها تزاول العمل أو التجارة في الكويت ، وجاءت المادة الثانية الفقرة (د) ونصت على أن عبارة (الكويت) لا تشمل المنطقة المحايدة بين الكويت والمملكة العربية السعودية ، أو جزائر كبر وقاروه وأم المرادم أو المياه الاقليمية التابعة لها».

ومعنى ذلك أن الشركات الكويتية التي تمارس نشاطها خارج الإقليم الكويتي فإنها لا تخضع للضريبة وفقاً للمرسوم 3 لسنة 1955 ، أي أن المشرع لم يأخذ بمبدأ التبعية السياسية (الجنسية) لفرض الضريبة ، ولا شك أن هذا التوجه الذى سلكه المشرع الكويتي يتفادى كثيراً من الإشكالات والصعوبات المتمثلة في الازدواج الضريبي ، وتنازع القوانين الضريبية بين الدول المختلفة ، ويصدق هذا القول إذا اخذت جميع الدول بضابط الإقليمية كمعيار لفرض الضريبة [3] .

فضلاً عن ذلك فكثيراً ما يحدث تنازع دولي على أثر تباين القوانين

---

(1) انظر المادة (3) من القانون رقم 187 لسنة 1993 الخاص بالضريبة الموحدة .

(2) د . زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبية الموحدة : علي دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحق بها ، مرجع سابق ، ص13 .

(3) د . خالد سعد زغلول ، التشريع الضريبي المصرى ، القاهرة ، 2006 ، ص17 .

الضـريبيـة الوطنيـة المخـتلفـة في تحـديد مـدلول الاصـطلاحـات في الميـدان الضـريبي ، ذلك حـال تبـاين الاحكام التشـريعيـة والتعليمـات الإدارية الوطنيـة المختلفة في المقصـود بعبـارة المنشـأة المسـتقرة ومصطلح الإقـامة أو الموطن ، فـالتبـاين كبير بين الأحكام الوطنية المختلفة المتعلقة بتعريف المنشـأة المستقلة وبالشـروط الواجب تلازمـها لاعتبار المنشـأة مسـتقرة ، ومن ثم لإخضـاعـهـا للضـريبة على الأرباح التجارية والصناعيـة ، وكذلك بالنسـبة لما تقصـده هذه الشـرائع بالإقامة أو الموطن ، فضلاً عما قد يوجد من تبـاين فيمـا بين الشـريعة الوطنيـة العـامـة (أحكام القـانون المدني) ، وأحكام التشـريع الضـريبي بشـأن المقصود «بالإقامة» أو «الموطن» ، تتباين الشـرائع الضريبية الوطنية المختلفة في تحـديد الموطن ، فـبـينمـا يسـتند بعضـهـا في هذا الشـأن إلى فكرة الإقـامـة الرئيسية، يستند البعض الآخر إلى فكرة موقع مصـالح المكلف الرئيسـيـة ، أو إلى الجمع ما بين الضـابطين معاً .

وعلى ذلك يمكن القول بأن من أقوى أسباب تنازع التشـريعات الضـريبية المخـتلفة وأبعـدها أثراً في ازدواج الضـرائب الدولية اخـتلاف الدول في صـدد الأخذ بالمبادئ الفنية الضـريبيـة في مسـائل الدخل ،كأن يأخذ بعضـهـا بنظام الضـريبة الموحدة ، فيكتفي بفرض ضـريبة عامة على الإيرادات ذات صـبغة شـخصية ، وهذا هو حال الدول الأنجلو سكسونيه وفرنسا ومصـر حالياً ، في حين يأخـذ البـعض الآخـر بالضـرائب العـينيـة النوعـيـة ، أو بنظام مـخـتلط ، فـتفـرض ضـرائب نوعـية ذات صـبـغـة عـينية على الإيرادات المخـتلفـة بجـانب ضريبة تكميلية شخصية على الإيراد الكلي .

وتعمل الدول على فض ما قد ينشأ بين شرائعها الضريبية من تنازع يؤدي إلى تعـدد القـوانين الواجـبـة التطبـيق ، ومن ثم حـدوث ازدواج ضـريبي إمـا عن طريق أحكام توردها في تشريعاتها الوطنية ، وإما باتفاقات تبرمها فيما بينها .



الفصل الثاني

نطاق سريان القوانين الضريبية
من حيث الزمان



الفصل الثاني

نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث الزمان

هناك قاعدة عامة متعارف عليها بالنسبة لنطاق سريان القوانين من حيث الزمان ، وهى أن القوانين تسري من تاريخ إصدارها ونشرها في الجريدة الرسمية ، وعلى ذلك فالقوانين لا تسري بأثر رجعي (على الماضى) ما لم ينص المشرع على خلاف ذلك[1] . حيث تنص المادة 187 من الدستور المصري الصادر عام 1971 على أن «لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها ، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب» .

وبنفس هذا المضمون نص الدستور الكويتي الصادر عام 1962 في المادة 179 على أن لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ، ولايترتب عليها أثر فيما وقع قبل هذا التاريخ ، ويجوز في غير المواد الجزائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية الأعضاء الذين يتألف منهم مجلس الأمة .

وقوانين الضرائب شأنها شأن باقي القوانين يطبق عليها هذه القاعدة الدستورية بل إن مبدأ عدم رجعية القوانين في المجال الضريبي ، يجب أن يطبق تطبيقاً صارماً ، نظراً لما يشكله فرض الضريبة من مساس بحقوق

---

(1) وهذا ما قضت به المادة 27 من دستور 1923 المصري ، والمادة 186 من دستور 1956 ، والمادة 66 من دستور الجمهورية العربية المتحدة المؤقت التي جاء فيها (لا تسري أحكام القانون إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها ، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية، النص في القانون علي خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب) .

مكتسبة ، وأن تحديد وعاء الضريبة يتطلب رقابة فعالة تكفل عدم المساس بهذه الحقوق إلا بالقدر الضروري ، وهي رقابة لا سبيل إليها بالنسبة للماضي ، وأي تطبيق لقوانين الضرائب بالنسبة للماضي سوف يؤدي إلى ربط تحكمي ، لذا يتطلب الأمر ضرورة الأخذ بقاعدة عدم رجعية القوانين في المجال الضريبي بصفة خاصة ، وعدم التفريط فيها إلا بضرورة قصوى ، ووفقاً لمبدأ الضرورة تقدر بقدرها .

وإذا كان المشرع الدستوري في كل من مصر والكويت قد أجاز الخروج على قاعدة عدم الرجعية على سبيل الاستثناء فيجب عدم اللجوء إلى هذا الاستثناء إلا تحت ضغط ضرورة ملحة يملها الصالح العام ، فيجب عدم استعمال هذه الرخصة في مجال الضرائب بالذات إلا في أضيق الحدود ، لعدم المساس بالحقوق المكتسبة لأفراد المجتمع الطبعيين والمعنويين .

ومن أبرز صور التحايل في مجال الأثر الرجعي لقوانين الضريبة ، أن يصدر المشرع قانوناً يطيل مدة التقادم في أحد الضرائب بعد أن كانت المدة الأصلية قد انقضت ، وبذلك يكون القانون الجديد قد مس حقاً مكتسباً ؛ إذ أن المدة الأصلية للتقادم قد انقضت وسقطت الضريبة ، ثم جاء هذا القانون الجديد يطيل مدة التقادم فيعيد الضريبة بأثر رجعي بعد سقوطها بطريق غير مباشر[1] .

وإذا كان المشرع الدستوري في كل من مصر والكويت أجاز على سبيل

---

(1) وقد حدثت هذه الحالة في مصر عندما صدر القانون رقم 62 لسنة 1944 والقانون رقم 29 لسنة 1947 ، حيث أطالا مدة التقادم إلى الضرائب المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى كسب العمل والتي أستحقت في المدة من أول سبتمبر 1938 إلى آخر ديسمبر 1944 ، ذلك بأن بعض هذه الضرائب كان قد سقط بالتقادم قبل صدور القانون رقم 29 لسنة 1947 .

الاستثناء إعمال الأثر الرجعي للقوانين فإنه وضع ضوابط ثلاثة لذلك ، وهي :

1- أن يكون الأثر الرجعي بموجب قانون .

2- موافقة أغلبية أعضاء السلطة التشريعية .

3- في غير المواد الجزائية .

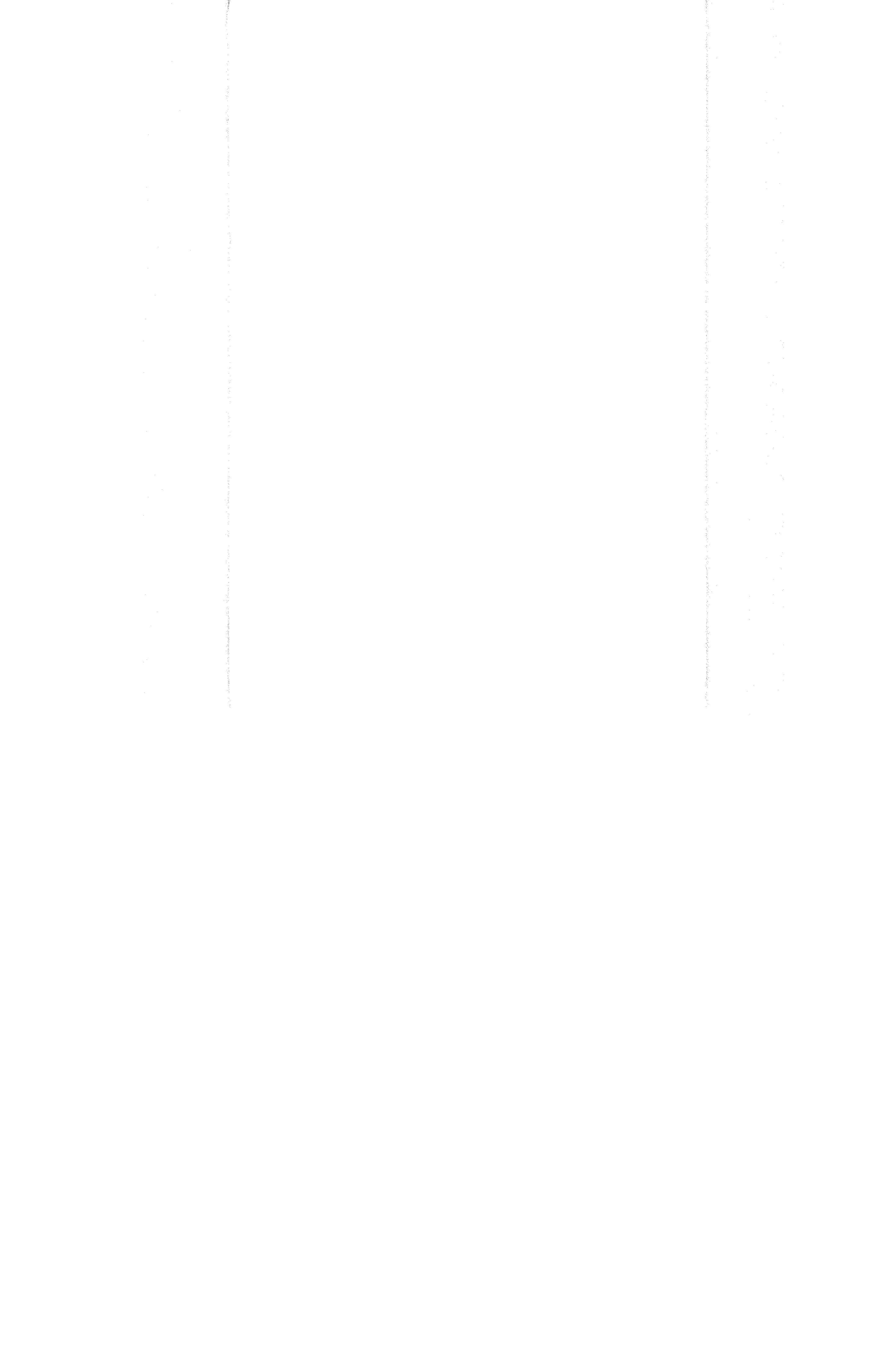
واستناداً إلى ذلك لا يجوز أن تقرر الرجعية بقرار من السلطة التنفيذية ، حتى ولو كان هناك قانون يخولها ذلك ، حيث إن النص الدستوري في مصر والكويت واضح وصريح ، وهو ضرورة صدور قانون بإعمال الأثر الرجعي ، ولا يكفي أن يكون ذلك بناء على قانون ، والقول بغير ذلك يترك للسلطة التنفيذية سلطة تقديرية في إعمال الأثر الرجعي للقوانين ، وهي سلطة خطيرة لا يملكها إلا البرلمان بنص الدستور ، كما يجب أن يصدر القانون الذي يتضمن أثراً رجعياً بموافقة أغلبية أعضاء السلطة التشريعية ، فضلاً على ذلك فقد حظر الدستور إعمال الأثر الرجعي في القوانين المتعلقة بفرض جزاءات ، وعلى ذلك اذا صدر قانون ضريبي متضمناً جزاءات محددة لمن يخالف أحكامه ، ونص في صدره على أن يعمل به بأثر رجعي ، فإن هذا القانون غير دستوري في كل من مصر والكويت لمخالفة قاعدة دستورية مهمة [1] .

ويحرص القضاء على مراقبة أعمال السلطة التنفيذية ومدى التزامها فيما تصدره من قرارات عامة لمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية ، حيث إن أي إخلال بهذا المبدأ الدستوري يعتبر إهداراً لسيادة القانون ، ويحكم القضاء بإهدار أي نص لائحي يتضمن رجعية لأحكامه في المجال الضريبي [2] .

---

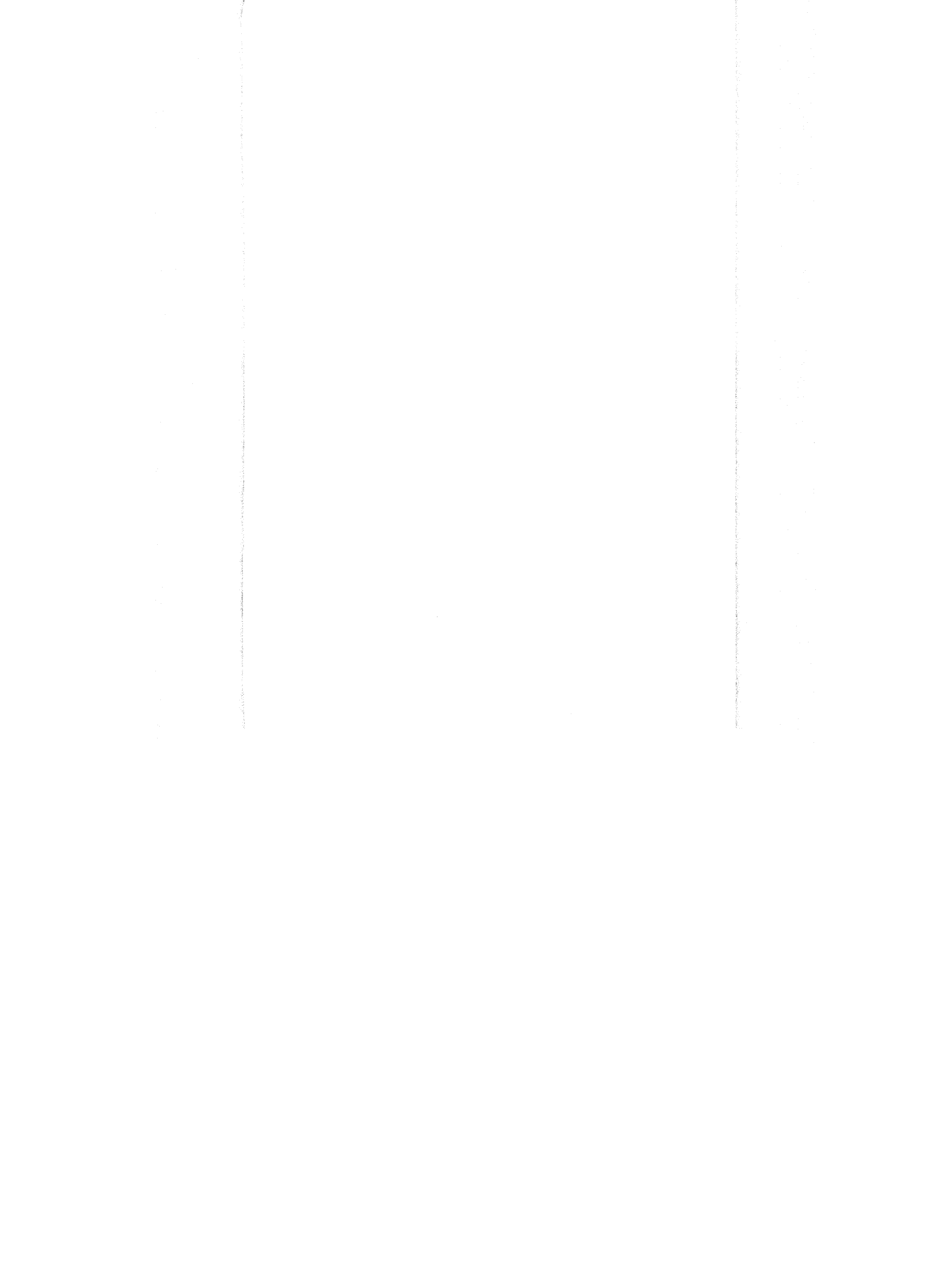
(1) انظر المادة 187 من الدستورين المصرى الصادر عام 1971 ، والمادة 179 من الدستور الكويتي الصادر عام 1962 .

(2) انظر في ذلك حكم محكمة استئناف مصر في 24/10/1950 ، وحكم محكمة النقض في 18/6/1953 ، حكم القضاء الإداري في 12/6/1951 .



الباب الثالث

السيادة والموطن الضريبي في القانون المقارن



الباب الثالث

السيادة والموطن الضريبي في القانون المقارن

تمهيد وتقسيم :

تعرفنا من قبل على نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان والزمان ، وأوضحنا أن الضريبة تعد مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وعلى رعاياها ، ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة جبراً على الأفراد استناداً إلى فكرة السيادة ، وقد حرصت الاتفاقيات الدولية المختلفة على الوصول إلى أفضل السبل لبحث الازدواج الضريبي الدولي وللتهرب الضريبي ، وذلك من خلال طرح عدد من المعايير لتحديد السيادة الضريبية ، ففي حقيقة الأمر إن الاعتداد بالمعايير المتعارف عليها في تحديد سيادة الدولة وهي مبدأ التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية والتبعية الاجتماعية ، وإن أمكن تحديد السيادة لكل دولة ، ولكن لا يحول دون تجنب الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي ، ومن هنا ذهب خبراء الضرائب إلى التفرقة بين المعايير التي تستند إلى شخص الممول (تعرف بالمعايير الشخصية)، وتتمثل في الجنسية والموطن والمعايير التي تستند إلى المادة الخاضعة للضريبة سواء أكانت دخلاً أم رأسمال (تعرف بالمعايير الموضوعية) ، وتتمثل في البلد مصدر الدخل (الإقليمية) أو مكان وجود المادة الخاضعة للضريبة [1].

وسوف نتناول المعايير الأساسية التي يعتد بها في تحديد السيادة الضريبية للدولة ، وهي معيار الموطن الضريبي ، ومعيار موقع المال أو مصدر الدخل (الإقليمية).

---

(1) د . السيد عبد المولى ، الضرائب والمعاملات الدولية ، مرجع سابق ، ص 11 ، 12 .

والحديث عن الموطن الضريبي كمعيار لتحديد سيادة الدولة في فرض الضرائب يقتضى أن نفرق بين الموطن الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والموطن الضريبي بالنسبة للأشخاص المعنويين ؛ ولذلك سوف نتناول دراسة الموطن الضريبي لكل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين ، وسوف نقسم دراستنا لهذا الباب إلى فصول ثلاثة :

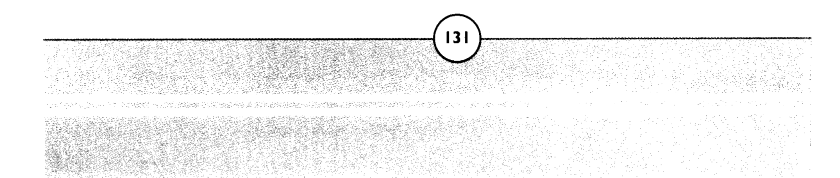
الفصل الأول : الموطن الضريبى للأشخاص الطبيعيين .

الفصل الثانى : الموطن الضريبى للأشخاص الاعتباريين .

الفصل الثالث : إقليمية الضريبة .

الفصل الأول

الموطن الضريبي للاشخاص الطبيعيين





الفصل الأول

الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين

إن تحديد المقصود بالموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين يشكل أهمية كبرى في تحديد سيادة الدولة في فرض الضرائب ، وتحرص الاتفاقات الدولية لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي الوصول إلى مفهوم موحد للموطن الضريبي حتى تتجنب تنازع القوانين الضريبية ، ومن ثم تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي .

وفي تحديد المقصود بالموطن الضريبي يوجد اتجاهان : الأول يعرف الموطن الضريبي بالمكان الذي يوجد به المركز الرئيسي لإدارة وأعمال الشخص ، أو المكان الذى : تتجمع فيه مصالحة ، والاتجاه الثاني يعرف الموطن بالمكان الذي يقيم فيه الشخص عادة ، أي : فكرة الإقامة .

وتختلف التشريعات الضريبية المقارنة في تحديد المقصود بالموطن ، وإن كانت معظم التشريعات في النظم الضريبية المقارنة تميل إلى اختيار محل الإقامة كأساس لتحديد الموطن الضريبي للشخص ، بينما تفضل الاتفاقات الدولية فكرة الموطن كأساس لتحديد السيادة الضريبية .

وتعتبر فكرة الموطن أو الإقامة مقبولة في الفقه الضريبي استناداً إلى أن من يقيم بصفة دائمة في دولة يتوطن فيها يجب أن يشترك في تحمل أعبائها ، وينتقد البعض هذا المبدأ للأسباب الآتية :

١- ليس من المنطق أو العدل أن تفرض الدولة التي يقيم فيها الممول أو يتوطن فيها ضريبة على الدخل الناتج في دولة أخرى ، فالفرض هنا أن يتوجه أو يقيم فرد في الدولة (أ) بينما يحصل على دخله وإيراداته من الدولة (ب) ،

فمن الإجحاف بدولة المصدر أن تقوم الدولة التي يقيم فيها الممول أو يتوطن بها بفرض ضريبة على الدخل الناتج في دولة أخرى .

2- كثير من الأموال الموجودة على أقليم الدولة قد تكون مملوكة لأشخاص غير متوطنين فيها ، فإذا كان عبء الضريبة سيقتصر على المتوطنين فإن الدولة تفقد جزءاً كبيراً من حقوقها المالية [1] .

3- وسوف نتناول بصورة موجزة اتجاهات التشريعات الضريبية المقارنة في تحديد مفهوم الموطن كأساس لتحديد السيادة الضريبية .

اتجاهات التشريعات المقارنة في تحديد مفهوم الموطن الضريبي

سوف نحاول أن نتعرف على اتجاهات التشريعات المقارنة بشأن تحديد مفهوم الموطن بهدف الوصول إلى رؤية قانونية واقتصادية تقودنا إلى وضع تصور ملائم يمكّن من فك تشابك تنازع القوانين الضريبية ، خاصة بعد انتشار ظاهرة تدويل العملية الإنتاجية وإمكانية ممارسة أكثر من نشاط في أكثر من دولة .

أولاً : التشريع الضريبي المصري :

أخذ المشرع المصري بفكرة الإقامة لتحديد نطاق سريان الضريبة بالنسبة للإيرادات التي تسري عليها الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين .

حيث نصت المادة (1) من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 على أن «تسري الضريبة على المقيمين في مصر على النحو الموضح بالقانون ، كما تسري الضريبة على غير المقيمين في مصر بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر» .

---

(1) د . عبد الحكيم الرفاعي ، د . حسين خلاف ، مبادئ النظرية العامة للضريبة ، 1953 ، ص 177 .

نصت المادة (3) من القانون على أن يعتبر الممول مقيماً في مصر في أي من الحالات الآتية :

1- أن يقيم في مصر لمدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو منقطعة خلال السنة الضريبية .
2- أن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية .
3- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه .
4- أن تكون مصر مركز النشاط التجاري أو الصناعي أو المهن.
5- أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون مهام وظيفتهم في الخارج وكان دخولهم من خزينة الدولة .

على ذلك يكون المشرع المصري أخذ بمبدأ الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين ، كما أخذ في نفس الوقت بمعيار الإقامة لتحديد السيادة الضريبية ، وسوف نتناول الحالات التي يعتبر الممول مقيماً وفقاً للتشريع المصري :

1- الإقامة في مصر لمدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية :

وفقاً لهذه الحالة افترض المشرع أن الإقامة في مصر لمدة تزيد على 183 يوماً أي ستة أشهر، سواء متصلة أو متقطعة دليلاً قاطعاً على إقامة الممول في مصر ، وتمثل هذه الحالة استثناء من حالة الإقامة العادية والمستمرة .

ولم يفرق المشرع بين الإقامة المتصلة أو المتقطعة مادامت تتجاوز في مجموعها 183 يوماً ، ولتوضيح ذلك نسوق المثال الآتي ، إن فرداً ما أقام في مصر 90 يوماً فقط خلال السنة الضريبية ، ثم سافر إلى الخارج لعدة شهور ، ثم عاد بعدها إلى مصر وأقام فيها مدة أكثر من 93 يوماً في السنة الضريبية

نفسها، فإنه يعد مقيماً في مصر مادام مجموع مدد إقامته تجاوز 183 يوماً[1].

وقد استثنى المشرع بموجب المادة الرابعة من القانون حالتين من الخضوع للضريبة حتى ولو تجاوزت فترة إقامتهم داخل مصر على 183 يوماً، أي لا يعتبر في حكم المقيم من الناحية الضريبية، وهاتان الحالتان هما:

أ- حالة أعضاء السلكين: السياسي والقنصلي الأجانب، وبشرط المعاملة بالمثل.

ب- حالة الفنيين والخبراء الأجانب المقيمين في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو الهيئات العامة أو الخاصة والشركات والأفراد، حيث لا تسري الضرائب على دخولهم الناتجة عن مصادر خارج جمهورية مصر العربية.

2- أن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية:

والفرض في هذه الحالة أن يكون هناك دلائل تشير إلى اتخاذ الفرد مصراً محلاً لإقامته الرئيسية، يعتبر مقيماً حتى ولو كانت فترة إقامته تقل عن 183 يوماً في السنة الضريبية.

وعلى ذلك فإن إقامة الفرد مع زوجه وأولاده في مصر قرينة على اتخاذه مصر محلاً لإقامته الرئيسية حتى ولو اقتضت طبيعه عمله في ممارسة نشاطه أن يتغيب لفترات طويلة خارج البلاد مادامت قد استمرت عائلته مقيمة في المكان الذي يشكل محلاً لإقامته[2].

وقد أفتى مجلس الدولة إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد

---

(1) د. زكريا بيومي، النظام الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص 57.
(2) وقد أخذ بهذا المعني كل من محكمة النقض في حكمها الصادر بجلسة 4/6/1981، في الطعن رقم 332 لسنة 47 ق، وكذلك حكمها الصادر بجلسة 12/6/1983 في الطعن رقم 1147 لسنة 48ق.

في حالة أجنبي يعمل مديراً للمركز الإقليمي لإحدى المؤسسات الأجنبية في مصر ، وكانت أعماله تقتضيه الإشراف على مكاتب المؤسسات الأجنبية في مصر ومكاتب المؤسسة في سائر بلاد الشرق الأوسط وأفريقيا ، فكان يسافر إلى هذه البلاد ، ثم يعود إلى مصر ، وكان عمله في مصر لا يستغرق إلا جزءاً من السنة حيث يقضي معظم أيام السنة في البلاد الأخرى .

وانتهى مجلس الدولة في فتواه إلى أن إقامة هذا الأجنبي في مصر بصفة معتاده بصرف النظر عن طول هذه الفترة أو قصرها ولا يعتبر مسافراً حيث يرجع إلى مصر وليس له مقر رئيسي في بلد آخر ومصالحه الرئيسية موجودة في مصر ، وتعتبر مصر بالتالى محل الإقامة الرئيسية لهذا المدير[1] .

وفي فتوى أخرى لمجلس الدولة بشأن مدى خضوع ممول يعمل مراسلاً لجريدة أجنبية في مصر وبلاد الشرق الأوسط . والمكان الذى يزاول عمله فيه ، ويقيم هو وزوجته وأولاده في مصر ، وكان يغادر مصر إلى غيره من بلاد الشرق الاوسط لمدد مختلفة ، ويقيم في مصر نصف السنة تقريباً ويقضي سائر السنة في البلاد المذكورة ، ويتقاضي مرتباً أسبوعياً تودعه الجريدة التي يعمل لها في حساب بالخارج ، ويحول منه ما يريد عن طريق أحد البنوك في مصر .

انتهى مجلس الدولة في فتواه بأن هذا الممول يعتبر مقيماً في مصر إقامة عادية طالما أنه يستقر فيها نصف العام ، ويعود من أسفارة التي يستغرق فيها باقي السنة ، فهو قد اتخذ من مصر مستقرا لعمله ولأهله حتى ولو لم يكونوا يصحبونه في أسفارة إلى سائر بلاد الشرق الاوسط ، وكان يصرف ما يحتاجه من مرتب في مصر .

(1) د . زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين - عالم الكتب - 1993ص 39 .

3- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه [1]:

الفرض هنا لاعتبار الفرد مقيماً إقامة معتادة أن يتخذ الفرد مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه ، سواء توافر فيه شرط الإقامة أم لا ، أي : أن تكون مصر محلاً رئيسياً للإقامة ، أو أن يقيم في مصر لمدة تزيد عن 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبيّة ، ويستوي في ذلك أن يمارس نشاطه التجاري والصناعي داخل مصر أو خارجها مادامت مصر هي المركز الرئيسي لإدارة نشاطه .

وكثيراً ما يثور التساؤل حول تحديد المركز الرئيسي لإدارة النشاط ، وذلك في حالة تعدد مراكز الإدارة ، حيث يصعب تحديد المركز الرئيسي من بين عدة مراكز للإدارة في حالة اختصاص كل مركز باتخاذ بعض القرارات التي تدخل في صميم الإدارة .

وقد ذهب رأي في الفقه ، ونحن نتفق معه ، إلى ضرورة تبني المشرع لمعيار مركز المصالح الرئيسية أسوة بالتشريعات الضريبية المقارنة ، وهذا المعيار ليس غريبا على القضاء المصري الذي يلجأ إليه لتحديد موطن الشخص الطبيعي . حيث يعتبر الشخص مقيماً في مصر إذا كان مسكنه الرئيسي في مصر أو مصالحه الرئيسية في مصر ، وعلى ذلك يجب أن يعتد بوجود المصالح الرئيسية (مهنية ، اقتصادية ، عائلية إلخ) ، وهي اعتبارات تدل على نية التوطن في مصر ، يدعم هذا الرأي أن مصر أخذت بمعيار مركز المصالح الرئيسية في معاهداتها الضريبية التي عقدتها مع الدول المختلفة لتحديد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي[2].

---

(1) نصت على هذه الحالة الفقرة الثالثة من المادة الثالثة من القانون الضريبى المصري، رقم 187 لسنة 1993 .

(2) د. السيد عبد المولى ، الضرائب والمعاملات الدولية ، مرجع سابق ، ص 18 ، 19 .

4- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني [1]:

والفرض في هذه الحالة ان يتخذ الفرد مصراً مركزاً لمزاولة نشاطة التجاري أو الصناعي أو المهني ، وهنا يعتبر مقيماً عادة في مصر ، لا يشترط أن تكون مصر مركزاً للنشاط الرئيسي ، كما لا يشترط أن تكون مصر مركزاً لجميع نشاطاته التجارية والصناعية والمهنية ، بل يكفي أن تكون مصر مركزاً لأحد أوجه نشاطاته التجارية أو الصناعية أو المهنية .

وتطبيقا لذلك فإن مزاولة ممول أجنبى نشاطه في مصر عن طريق سمسار ينحصر دورة في تلقي التعليمات والإدارة فإنه لا يعد مقيماً إقامة معتادة في مصر ، ومنعاً لنشوب منازعات بين المولين والإدارة الضريبية ، كان من الأحرى ، بالمشرع ان يأخذ مركز المصالح الرئيسية كبديل عن الحالتين الثالثة والرابعة أسوة بالتشريعات الضريبية المقارنة ، على ان يتحدد المركز الرئيسي على أساس البلد الذى يقوم فيه الممول بمعظم استثماراته أو يوجد فيه مركز إدارة أنشطته أو بالمكان الذى يستمد منه معظم دخله ، وهذا المعيار يتفق مع المعيار الذى أخذت به مصر في معاهداتها الضريبية الثنائية .

5- أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج وتصرف دخولهم من خزينة الدولة:

الفرض هنا لاعتبار الفرد مقيم اقامة معتادة ان يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون لمهام وظائفهم في الخارج وتصرف دخولهم من خزينة الدولة ، ويستوى في ذلك ان يكونوا تابعين للدولة أو وحدات الإدارة المحلية أو هيئات عامة ، حتى ولو كانوا مقيمين في الخارج خلال السنة الضريبية . الا انه يشترط في هؤلاء الاشخاص الذين يقيمون عادة في الخارج بحكم وظائفهم

(1) نصت على هذه الحالة الفقرة الرابعة من المادة الثالثة من القانون المصري رقم 187 لسنة 1993 .

ان يصدق عليهم لفظ موظف عام بمفهوم القانون الإداري ، ويثور التساؤل حول العاملون في القطاع العام ويعملون في الخارج هل ينطبق عليهم هذا النص ، في تقديرنا ان العاملون في القطاع العام يعتبروا موظفون عموميون ومن ثم ينطبق عليهم النص ، لأن النص جاء عاماً شاملاً جميع من ينطبق عليهم مصطلح موظف ولم يقصر ذلك على الموظفون الذين يعملون في جهات معينة [1].

ولا يتعارض مع هذا الرأى ما تقضى به المادة 19 من الاتفاق الضريبي النموذجي الذى اصدرته منظمة التعاون الاقتصادي الاوروبي O.C.A.E بأن الدخل الذي يحصل عليه أحد موظفي الدولة أو أحد اقسامها السياسية أو هيئتها المحلية مقابل خدمات يؤديها لها تخضع لضريبة هذه الدولة ويمتنع على الدولة الاخري الذي يؤدي عمله على اقليمها إخضاع هذا الدخل لضريبتها.

لأن نص هذه الاتفاقية يعتبر بمثابة قواعد اسناد تشير إلى القانون الواجب التطبيق لحسم تنازع القوانين في المجال الضريبي وعليه يجب الرجوع إلى القانون الذي اشارت إليه هذه المعاهدة وهو قانون الضريبي المصري في هذه الحالة الذى جاء نصه عاماً شاملاً موظفوا الدولة دون تحديد لمهمات معينة يعمل بها هؤلاء الموظفون [2]. ويستوى ان يحمل الموظف العام جنسبه الدولة التي يقوم بتأديه واجب الوظيفة لحسابها أو يحمل جنسية دولة أخري .

---

(1) انظر عكس هذا الرأي د . السيد عبد المولى . الضرائب والمعاملات الدولية، مرجع سابق ، ص21 .

(2) يؤكد هذا الرأي قضاء محكمة النقض في الطعن رقم 396 لسنة 54 في جلسة 31 / 12 / 1990 الذي أفاد بأن تخضع للضريبة الماهيات التي تدفعها الحكومة إلى رجال السلك السياسي والقنصلي المصريين المقيمين في الخارج والمبعوثين وغيرهم ، بل يخضع للضريبة باعتبارهم مقيمين إقامة معتادة حكماً الموظفين الأجانب المقيمين الذين يعملون بمكتب التفتيش الهندسي في الخارج باعتبارهم من موظفي الدولة .

ويثور التساؤل حول المعاملة الضريبية لما يحصل عليه الموظف من دخل أخر بخلاف مرتبات وظيفية من أنشطة أخرى يزاولها في اقليم الدولة التي يعمل بها ، هل يخضع هذا الدخل للضريبة المصرية كما هو الحال فيما يحصل عليه من مرتبات من الخزينة المصرية .

وبالرجوع إلى القانون المصري 127 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 ، حيث تنص المادة الخامسة منه على أن «تسري الضريبة المصرية على مجموع صافي الدخل الذى حققه الممول خلال السنة السابقة من ايرادات رؤوس الاموال المنقولة أو ايرادات النشاط التجاري والصناعي او المرتبات وما في حكمها أو ايرادات المهن غير التجارية أو من إيرادات الثروة العقارية» يفهم من هذا النص أن كل ما يحصل عليه الموظف من دخل في الدولة الأجنبية التي يعمل بها يخضع للضريبة المصرية متى كان الدخل من أحد الإيرادات المنصوص عليها في هذه المادة . وتطبيق نص المادة «5» من القانون المصري يؤدي بالضرورة إلى حدوث ازدواج ضريبي ، وفي هذه الحالة لايكفي تدخل المشرع المصري بالإرادة المنفردة لتجنب مثل هذا الازدواج ، وإنما الأمر يتطلب إبرام اتفاقات دولية لتجنب هذا الازدواج .

انقطاع الإقامة :

عالج المشرع المصري حالة انقطاع إقامة الممول لأي سبب من الأسباب ، أو وفاته ، حيث نصت المادة (5) من القانون على أنه علاوة على استحقاق الضريبة في أول يناير من كل سنة ، تستحق أيضاً بوفاة الممول أو انقطاع إقامته في مصر . وعلى ذلك فإنه في حالة انقطاع إقامة الممول أو وفاته، تقتصر المحاسبة على صافي الإيرادات التي حصل عليها قبل انقطاع إقامته في مصر أو وفاته.

وفي حالة انقطاع الإقامة يلتزم الممول بأحكام المادة 95 من القانون الضريبي ، والتي تلزم الممول الذي تنقطع إقامته بجمهورية مصر العربية أن يقدم الإقرار المنصوص عليه في المادة 91 من القانون قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته .

ثانياً - التشريع الضريبي الأمريكي :

أخذ المشرع الضريبي الأمريكى بمعيار واسع في تحديد وعاء الضريبة ، فقرر أن تسري الضريبة على جميع الرعايا الأمريكيين بصرف النظر عن موطنهم او محل إقامتهم وذلك بالنسبة لجميع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها ، كذلك تسري الضريبة على جميع الدخول المستمدة من الولايات المتحدة الأمريكية بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين يحصلون عليها ، فضلاً عن سريانها على جميع الدخول التي تؤول إلى أشخاص متوطنين في الولايات المتحدة بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول[1].

وعلى ذلك فإن فكرة الإقامة لا تشكل أهمية في التشريع الضريبي الأمريكي ، نظراً لخضوع الأمريكيين للضريبة الأمريكية أياً كان محل إقامتهم أو نشاطهم ، واعتبر المشرع الأمريكي الأجانب مقيمين في الولايات المتحدة لأغراض ضريبة الدخل في الحالات الآتية :

1 - إقامة الفرد في الولايات الأمريكية بصفة دائمة لأكثر من ستة أشهر في السنة ، أو إذا وجد لفترات متقطعة خلال عدد معين من السنين متصلة ، ويشترط ألا تقل مدة وجوده في كل سنة عن 31 يوماً ويشترط أن تزيد مدة إقامته خلال هذه السنوات عن 183 يوماً .

(1) Henri Laufeuberger -Finance Comparees , Paries , Recuil siery 1959 , p. 227 .

2- أن يشتغل الفرد بالأعمال التجارية ، أو أية مهنة أخرى مستخدماً لدى الدولة[1].

3- أن تمنح السلطات الأمريكية للأجنبي حق الاقامة الدائمة في الولايات المتحدة ، ويمنح الأجنبي هذا الحق بموجب بطاقة الإقامة الخضراء Green card[2].

نخلص مما تقدم إلى أن المشرع الأمريكي يخضع الأجنبي للضريبة متى توافرت فيه صفة الإقامة وفقاً للشروط والحالات السابقة ، وفي هذه الحالة تسري الضريبة على صافي مجموع دخله أياً كان مصدره ، وفي حالة عدم توافر صفة الإقامة ، فإن الضريبة الأمريكية لا تسري إلا على الإيرادات المتحققة على الإقليم الأمريكي .

ثالثاً – التشريع الضريبي الإنجليزى :

لم يأخذ المشرع الإنجليزي بفكرة الإقامة فقط كأساس لتحديد الاختصاص الضريبي الإنجليزي ، وإنما أخذ بثلاثة معايير معاً ، وهي الإقامة والإقامة المعتادة ، والموطن .

والواقع أن المشرع الإنجليزي لم يحدد المقصود بالإقامة ، وإنما ترك ذلك للقضاء الذى ينظر كل حالة على حدة لتحديد ما إذا كان الشخص مقيماً من عدمه إذ إن تحديد الإقامة يعد مسألة قانون ، على ذلك يجب الرجوع إلى أحكام القضاء الإنجليزي لتحديد فكرة الإقامة وفقا للاختصاص الضريبي .

---

(1) Johr C. Chommie - Federal Income taxtion , Mutehell series of weat pulilihing Company NU. 1977, p. 709 .

(2) وقد حدد المشرع الأمريكي حالات منح الإقامة الدائمة فيما يلي :
أ- حصول الاجنبي علي شهادة من وزاة العدل تفيد ان لديه مهارات مطلوبة في الولايات المتحدة .
ب- إذا كان ينتمي بصلة قرابة لأحد الرعاية الأمريكية .
جـ- إذا حصل على حق اللجوء السياسي .

- ذهب القضاء الإنجليزي إلى أن الأفراد الذين يزورون المملكة المتحدة بصوره منتظمه للقيام ببعض الأعمال دون أن يحتفظ بمحل دائم للسكن يعتبر مقيماً بها إذا كانت زياراته تتم بصورة منتظمة لعدة أعوام على الرغم من أنه يعيش في إيرلندا ، ويقتصر على مجرد حضور اجتماعات مجلس إدارة شركة بريطانية يعمل مديراً لها .
- ذهب القضاء الإنجليزي أيضاً إلى اعتبار الفرد مقيما ولو لم يكن محل إقامته الرئيسى في المملكة المتحدة ، فالإقامة يمكن أن تتوافر مهما قصرت مدة السكني حتى ولو كانت الزيارة غير منتظمة ، وسواء أكانت لأسباب متعلقة بالأعمال أم لأسباب صحية أو للراحة .
- ذهب القضاء الإنجليزي إلى اعتبار الفرد مقيما في المملكة المتحدة إذا احتفظ الفرد بمحل للسكنى لاستعماله ، وفي أية سنة يزور فيها المملكة المتحدة أيا كانت مدة إقامته يعتبر في حكم المقيم ، ولا تطبق هذه القاعدة إذا كان الفرد يعمل كل وقته في تجارة أو مهنة او حرفه خارج المملكة المتحدة ، أو إذا كان يعمل في وظيفة في دولة أجنبية [1].

وقد صدر في المملكة المتحدة منشور الزائر (The vistor's Circular). وقد نص هذا المنشور على أن الزائر يعتبر مقيما في المملكة المتحدة عن أية سنة ضريبية تبدأ من 6 أبريل إذا كان قد أمضى مدة ستة أشهر ، أو مدداً تساوى في مجموعها ستة أشهر في البلاد ، فإذا لم يبق بها ستة أشهر خلال السنة الضريبية ، فيعتبر ايضاً مقيماً بها إذا تردد عليها سنة بعد أخرى حيث يمكن اعتبار هذه الزيارات جزءاً من حياته العادية على أن يمكث في زياراته السنوية فترة أو فترات جوهرية ، وقد حددت الإدارة الضريبية هذه الفترة أو الفترات الجوهرية بثلاثة أشهر سنوياً ، كما قررت أن الزيارات إلى المملكة المتحدة

(1) Spicer and pegler's income tax and profit tax - 18th ed , 1948 , p.299.

تصبح معتادة بعد مضى أربعة أعوام ويعتد القضاء الإنجليزي بنيه الأشخاص ، حيث يتطلب القضاء لاعتبار شخص ما مقيماً ان تنصرف نيته إلى الإقامة بصفة معتادة بالمملكة المتحدة ، على ذلك لا يكفي مجرد الإقامة العارضة بقصد السياحة او العلاج لاعتبار الشخص مقيماً وانما يجب أن تنصرف نيته إلى الاستقرار في المملكة المتحدة [1].

التشريع الضريبي الفرنسي :

نصت المادة 162 / 1 من المجموعة الفرنسية على أن «يعتبر متوطناً في فرنسا من اتخذها محلاً لإقامته الرئيسية أو كانت مركز مصالحه الرئيسية فيها ، أو إذا أقام فيها مدة لا تقل عن خمس سنوات ، أو إذا قام بمباشرة نشاط مهني أو عمل بها ما لم يثبت أن هذا النشاط يزاول بصفة عارضة» وتعتبر فرنسا محلاً لإقامة موظفي الدولة الفرنسية الذين يزاولون وظائفهم في الخارج ، ويتقاضون أجورهم من الخزانة الفرنسية.

فضلاً عن ذلك اعتد المشرع الفرنسي بالمدة كأساس لتحديد الإقامة ، حيث اعتبر الفرد مقيماً متى كانت فترة إقامته لا تقل عن ستة أشهر ، كما ذهب المشرع إلى أن الإقامة العادية تتحقق إذا ما قامت عدة ظروف أهمها أن يملك الشخص محلاً للسكن أو يستأجر مثل هذا المحل لفترات متتابعة ومستمرة مما يكشف عن نيته في اتخاذ فرنسا محلاً لإقامته. [2] نخلص من ذلك إلى أن المشرع الفرنسي قد أخذ بمعيار الموطن كأساس لفرض ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين ، وتسري الضريبة عن جميع دخولهم أياً كان مصدرها في حاله عدم تحقق معيار الموطن ، ووفقاً لما سبق ذكره لايخضع للضريبة سوى الجزء من الدخل الذي تحقق على الإقليم الفرنسي.

---

(1) Spicer and pegler's income tax and profit tax op.cit , 440.

(2) انظر في ذلك د. زكريا بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، المرجع السابق ، ص 187 .

ذهب المشرع الألماني إلى تحديد فكره الإقامة كأساس لفرض الضريبة الألمانية على الأشخاص الطبيعيين ، إذا كان الفرد له محل إقامة أو محل الإقامة المعتاد في ألمانيا . ويقصد بمحل الإقامة أن يكون للفرد مسكن سواء مملوكا أو مستأجراً له ، وأن تتوافر لدية النية على الاحتفاظ بهذا المسكن بصفة دائمه ، بينما يقصد بمحل الإقامة المعتاد أن تكون إقامة الفرد في ألمانيا غير مؤقتة ، وتكون الإقامة كذلك إذا زادت مدتها على ستة أشهر ، واستثني المشرع من ذلك الأجانب الذين لا تزيد إقامتهم في ألمانيا عن سنة ولا يباشروا في ألمانيا أي نشاط مهني ، أي : كان وجودهم لأسباب خاصة مثال ذلك العلاج أو التعليم .

– نخلص مما تقدم إلى أن المشرع الألماني قد أخذ بمعيار الإقامة والإقامة المعتادة كأساس لفرض ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعية ، وتسري الضريبة على جميع دخولهم أياً كان مصدرها ، وفي حالة عدم تحقق معيار الإقامة أو الإقامة المعتادة وفقاً لما سبق ذكره لا يخضع للضريبة إلا الدخل الذي تحقق فعلاً على الإقليم الألماني .

الفصل الثاني

الموطن الضريبي للأشخاص الاعتبارية



الفصل الثاني

الموطن الضريبي للأشخاص الاعتبارية

تثبت الشخصية الاعتبارية لشركات الأموال دون شركات الأشخاص،[1] وعلى ذلك فإن الحديث عن الموطن الضريبي للأشخاص الاعتبارية ينحصر في شركات الأموال ، وهي ثلاثة أشكال رئيسية : شركة مساهمة، شركة التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسؤولية المحدودة ، إلا أن شركات المساهمة هي أهم أشكال شركات الأموال ،[2] أما شركات الأشخاص فيتحدد

---

(١) استقر الفقه التجارى على الاعتراف لشركات الأموال بالشخصية الاعتبارية ، وتتميز شركة الأموال عن شركات الأشخاص في أن الأولى تتمتع بالشخصية المعنوية وأن رأسمالها ينقسم إلى أسهم أو حصص وفي الغالب تكون قابلة للتداول ، وتكون مسؤولية الشركات عن ديون الشركة مسؤولية محدودة بالمقارنة بالوضع في شركات الأشخاص حيث مسئولية الشركاء مسؤولية شخصية .

(2) يعرف التشريع المقارن صور أخرى لشركات الأموال ، ففي فرنسا علي سبيل المثال توجد الشركات التعاونية وشركات الاستثمار ذات راس المال المتغير ، كما أن هناك ما يعرف بالترست Trust، وهو نموذج من الشركات يعرفه التشريع الأمريكي ، ويمكن أن تعتبر شركة أموال أو شركة أشخاص وفقاً للشروط التي يتضمنها عقد الاتفاق . فالترست هو نظام يضع بمقتضاه شخص أو أشخاص أملاكه أو أملاكهم تحت إدارة شخص تكون وظيفته إدارة هذه الأملاك لحساب أشخاص محددين يسمون بالمستفيدين ، ويكون للترست شخصية معنوية مستقلة عن أشخاص المستفيدين ، ويخضع بهذه الصفة للضريبة العامة علي الدخل بالنسبة لإ يرداته التى يجب أن توزع على المستفيدين وذلك بالسعر الخاص بالأشخاص الطبيعيين، فإذا قام بتوزيع هذه الإيرادات بالفعل على المستفيدين فإنه لا يخضع للضريبة، ولكن يتعين على المستفيدين الذين يتلقون توزيعاته أن يدخلوها في إيراداتهم الإجمالية وتخضع للضريبة شأن بقيه الإيرادات الأخرى بالسعر الخاص بالأشخاص الطبيعيين ,أما الأرباح غير الموزعة فتخضع للضريبة بالسعر الخاص بالاشخاص الطبيعيين ، وبطبيعة الحال تحرص التشريعات في الدول المختلفة علي وضع الضمانات اللازمة لتجنب استخدام الترست وسيلة لتقسيم الدخول فيما بين المستفيدين بطريقة تهدف إلى الوصول إلى تطبيق سعر أقل ، وهو يعد نوعاً من التهرب الضريبي . ويلاحظ أيضاً أن تركات الأشخاص المتوفين والتي لها إدارة متميزة فتخضع لنظام الترست من حيث المعاملة الضريبية ، وبالتالي تخضع للسعر الخاص بالأشخاص الطبيعيين .

انظر د. السيد عبد المولى ، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، محاضرات ألقيت على طلبة دبلوم القانون العام والتشريع الضريبي عام 1983 ، 1985 ، ص 23 . أنظر أيضاً :

Jean - marce rivier la reridence Fiscale des societes in the fiscal residence if companies edited by , international fiscal association , vol . Lxx II . 1987 . p.p. 16.19.

موطنها الضريبي تبعا لموطن الأشخاص المكونين لها .

ويكاد يجمع التشريع المقارن على تحديد الموطن الضريبي بالنسبة للشركات الوطنية ، حيث يتم تكوينها وتسجيلها وجنسيتها ومحل إقامتها وفقاً لأحكام التشريع الوطني ، بينما يختلف التشريع المقارن في تحديد الموطن الضريبي للشركات التي تعمل خارج الحدود الإقليمية للدولة ، وكذلك بالنسبة لفروع الشركات الأجنبية التي تعمل على إقليمها .

وإزاء حرية كل دولة في تحديد الموطن الضريبي للشخص المعنوي ، فقد تعددت المعايير التي تحدد الموطن الضريبي ، وسوف نتناول هذه المعايير ، حتى تكتمل الصورة عن إبرام الاتفاقات الدولية بشأن تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي .

وسوف نقسم دراستنا لهذا الفصل إلى مبحثين على النحو الآتي :

المبحث الاول: الموطن الضريبي للاشخاص الاعتبارية في التشريع المقارن.

المبحث الثاني : الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط .

المبحث الأول

الموطن الضريبي للاشخاص الاعتبارية في التشريع المقارن

يختلف الموطن الضريبي للشخص الاعتباري من دولة إلى أخرى ، وسوف نتناول المعايير المختلفة التي أخذت بها الدول التي تنحصر في ثلاثة معايير ، وهي معيار بلد التأسيس ، ومعيار مركز الإدارة الرئيسي ، ومعيار مكان النشاط الرئيسي .

١ – معيار بلد التأسيس :

وفقاً لهذا المعيار يكون تحديد الموطن الضريبي للشخص الاعتباري على أساس مكان تأسيسه وتسجيله وفقاً لقانون الدولة، وعلى ذلك يكون الموطن الضريبي للشركة في الدولة التي منحتها الشخصية الاعتبارية وفقاً لقوانينها.

والواقع أن مكان تكوين الشركة يعد معياراً مادياً محدد يتسم بالسهولة والوضع والاستقرار ، وهذا دعا كثيراً من الدول إلى الأخذ به ، ومنها الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والهند ونيوزيلاندا .

وينص التشريع الأمريكي على أن الشركات التي تأسست وفقاً للقانون الفيدرالى الأمريكي أو وفقاً لقانون أحد الولايات يكون موطنها الضريبي الولايات المتحدة الأمريكية ، وعلى ذلك تخضع جميع دخولها التي تتحقق من أي مصدر سواء داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها للضريبة الأمريكية.

وحرصاً من المشرع الأمريكي على تجنب الازدواج الضريبي الناتج عن فرض الولايات المتحدة الضريبية على دخول تحققت في الخارج، أخذ بنظام

الائتمان الضريبي Tax creait، ووفقاً لهذا النظام تخصم مقدار الضرائب التي دفعتها الشركة الأمريكية لدولة أجنبية من مقدار الضرائب الأمريكية المستحقة على هذه الشركة .

ويعاب على هذا المعيار اتجاه المؤسسين لشركة ما إلى اختيار دولة ما لتأسيس الشركة وفقاً لقوانينها ، لكون أنظمتها الضريبية تتضمن العديد من المزايا ، بينما تدار الشركة بالفعل أو تمارس نشاطها في دولة أخرى بهدف التحايل على التشريعات الضريبية المختلفة ، ووصولاً إما إلى التخلص من العبء الضريبي كاملاً أو التخفيف منه .

2 – معيار مركز الإدارة الرئيسي Head Centrel Managnent:

يقصد بمعيار مركز الإدارة الرئيس المكان الذي يقيم فيه المديرون وتتخذ فيه القرارات الأساسية للشركة وعلى ذلك الدول التي تأخذ بهذا المعيار تعتبر الموطن الضريبي للشخص الاعتباري في المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها الرئيسي .

وتأخذ بهذا المعيار معظم تشريعات الدول الأوربية التي ينص تشريعها على أنه إذا ثبت أن الإدارة الفعلية للشركة تتم من مكان يختلف عن مكان المركز الاجتماعي ، فالعبرة بتحديد مكان إقامتها بمكان مركز الإدارة الفعلى .

فقد أخذ التشريع الضريبي في المملكة المتحدة بمعيار بلد التأسيس لتحديد جنسية الشركة ، فالشركة تكون بريطانية إذا تم تأسيسها في دولة إنجلترا وويلز إلا أن التشريع البريطاني يأخذ بمعيار مبدأ الإقامة للشركة في بريطانيا لتحديد السيادة الضريبية ، ونظراً لعدم تعرض المشرع للأحوال التي تعتبر فيها الشركة مقيمة . فقد أصدر القضاء [1] أحكاماً تفيد أن الشركة تقيم في المكان الذي توجد فيه سلطات الرقابة والتوجيه . كما أصدرت مصلحة

(١) صدر الحكم في قضية De Beers C. Gold Mines V. Home , 1906

الإيرادات البريطانية تعليمات تحدد المقصود بإقامة الشركة ، حيث قررت أن الشركة تعتبر مقيمة لأغراض تطبيق القانون الضريبي – حيث توجد الإدارة المركزية والرقابة بما يكفل لها أعلى مستوى من رقابة على نشاط الشركة ، وهذا يختلف عن المكان الذي توجد فيه العمليات الرئيسية للمنشأة، كما قررت أن تحديد مركز الإدارة والرقابة من المسائل الموضوعية التي ينظر فيها على ضوء الوقائع ، كما ذهبت التعليمات إلى تطبيق معيار الإدارة المركزية أو الرقابة عندما توجد الشركة الأم في دولة والشركة التابعة لها في دول أخرى ، وأن درجة استقلالية الشركة التابعة تتحدد على ضوء تدخل الشركة الأم في الإدارة والإشراف على الشركة التابعة مركزياً .

وعلى ذلك إذا كانت الشركة الأم تقوم بإدارة الشركة التابعة والإشراف عليها في المسائل المهمة [1] ، اعتبرت الشركة التابعة التي تعمل في دولة أخرى مقيمة في بريطانيا ، وفي هذا المعني قضى مجلس اللوردات باعتبار شركة مقيمة في إنجلترا على الرغم من تأسيسها في جنوب أفريقيا ، في قضية تتحصل وقائعها أن شركة لاستخراج الماس تأسست في جنوب أفريقيا ، وكان لها هناك مركزها الرئيسي، حيث كانت تعقد اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين ، ولكن كان يوجد لها مجلس للمديرين في لندن يتكون غالبيته من أعضاء يقيمون في لندن ، وكان هذا المجلس يباشر الرقابة الحقيقية على جميع الأعمال المهمة للشركة [2] .

---

(1) من المسائل المهمة التي يعتد بها في هذا الصدد ، قرار الاستثمار والإنتاج والتسويق ، التدخل في تعيين أو إعفاء أعضاء مجلس إدارة الشركة التابعة .

انظر في ذلك :

Robert Goradon , The Tax on internet , paper perared to the seminar on : International Ecommerce in paractice , sponsored by Asia pacific Diligence SDN , BHD , Kualalampur , Sep. 20,1999, p. 7.

(2) De Beers Consolidated mines Limited V. Howe 1906.5. T.C.P. 193 .

وعلى العكس من ذلك أصدر مجلس اللوردات حكماً يعتبر شركة تأسست في إنجلترا طبقاً لقانون الشركات الإنجليزية غير مقيمة بها ، ومعتبراً أن تأسيس شركة في إنجلترا وفقاً لقانون الشركات الإنجليزية لا يكفي بذاته لكي يجعل الشركة مقيمة في إنجلترا ، وتتلخص وقائع القضية في أن شركة تأسست في إنجلترا بقصد التعامل في الأراضي ، ولكنها نقلت إدارتها ورقابتها إلى مصر . حيث اتخذها مديرو الشركة وسكرتيرها العام محلاً لإقامتهم ، وحيث تعقد جميع اجتماعات المديرين والمساهمين ، فضلاً عن أن الحسابات المصرفية ودفاتر الشركة كان يحتفظ بها في القاهرة ، كما أن إيرادات الأسهم كان يعلن عن توزيعها ودفعها هناك ، ولم يكن في لندن سوى سكرتير مركز شكلي بحت ، إذ لم تكن له إلا سلطة الاحتفاظ بسجلات المساهمين في الشركة ومديرها ، فأصدر مجلس اللوردات حكما يعتبر الشركة المذكورة غير مقيمه في البلاد من الناحية الضريبية [1] .

كما يمكن أن يكون للشركة أكثر من مركز إدارة في أكثر من دولة ، وقد حكم بهذا المعنى في قضية تتلخص وقائعها في أن شركة تأسست في إنجلترا، ولكنها نقلت رقابتها الرئيسية وإدارة أعمالها إلى السويد ، حيث كانت تعقد هناك اجتماعات للمساهمين والمديرين ، وتعلن أرباح جميع الأسهم ، وتحتفظ بأموال الشركة، ولكن الشركة استبقت سكرتيرها للإقامة في لندن ، واحتفظت في لندن بمركز للتسجيل ، وكذلك بخاتم الشركة وقامت بمسك دفاتر الحسابات ومراجعتها بها ، بالإضافة إلى أن انتقال الأسهم وتسجيلها يتم بمركز الشركة بلندن ، وكان مجلس المديرين ينعقد في لندن للتداول في الأمور الأخيرة ، وعلى ذلك صدر حكم مجلس اللوردات باعتبار الشركة مقيمة في كل من المملكة المتحدة والسويد في آن واحد [2].

(1) Todd V. The Egyption Delta land investment op. cit. p. 119.

(2) American Thread Co.V. Joyce (1911-1912) T.c.p.1.

وتأخذ كل من ألمانيا والنمسا وفرنسا وبلجيكا وأسبانيا وسويسرا والبرتغال بمعيار مركز الإدارة الرئيسى أيضاً ، ولكن تحت مسمى معيار المركز الاجتماعي للشركة ، أي : المكان الذى يباشر منه إدارة الشركة خاصة الإدارة المركزية ، والذي يوجد فيه الادارة العليا للشركة وسلطات الإشراف والرقابة عليها.

ولذلك فضلنا دراسة معيار المركز الاجتماعي مع معيار مركز الإداري الرئيسي أو الفعلى ، لأن مضمونها واحد ، وإن اختلفوا في المسميات .

3- معيار مكان النشاط الرئيسي :

يقصد بمعيار مكان النشاط الرئيسي كأساس لتحديد الموطن الضريبي للشخص الاعتباري ، أي ذلك المكان الذي يمارس فيه الشخص الاعتباري نشاطه ، وتأخذ كل من إيطاليا وإسرائيل بهذا المعيار لتحديد الموطن الضريبي للشركة .

ففي حالة تعدد نشاطات الشركة بين الدول المختلفة ، فإن يعتد بالدولة التي يوجد بها النشاط الرئيسي، فإذا تبين أن نشاطها الرئيسي يتم في إيطاليا، فإنها تعتبر مقيمة من الناحية الضريبية في إيطاليا .

وقد أخذ المشرع المصري بمعيار مركز الإدارة الرئيسي الفعلى بصفة أصلية وبصفة احتياطية بمعيار مركز النشاط الرئيسي ، ويفهم ذلك من المادة الأولى من القانون رقم 159 لسنة 1981 ، والتي تنص على أن «أحكام القانون المذكور تسري على الشركات التي تتخذ مصر المركز الرئيسي لإدارتها حتى ولو كانت تباشر نشاطها في الخارج ، كما يسري على الشركات التي تزاول نشاطها الرئيسي في مصر حتى ولو كانت تباشر نشاطها في الخارج» . كما

نصت المادة (41) من التقنين التجاري على أن جميع شركات المساهمة التي تؤسس في القطر المصري يجب أن تكون مصرية، وأن يكون مركزها الأصلي بالقطر المذكور . يفهم من هذا النص أن موطن الشركة المساهمة يتحدد على أساس الربط بين معيارين : هما معيار التأسيس ، ومعيار إدارة الشركة .

وقد أخذ المشرع الكويتي بمعيار مكان النشاط الرئيسي للشركة ، حيث نصت المادة الأولى من مرسوم رقم 3 لسنة 1955 بشأن ضريبة الدخل الكويتية على أن «تفرض ضريبة دخل عن كل فترة خاضعة للضريبة تنتهي بعد 31 ديسمبر 1954 على كل هيئة مؤسسة ، أينما كان مكان تأسيسها ، تزاول العمل أو التجارة في الكويت في أثناء مثل تلك الفترة الخاضعة للضريبة ....إلخ .

المبحث الثانى

الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط

يثير تحديد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط العديد من الصعوبات نظراً لطبيعة هذه الشركات التي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة في صورة شركات فرعية أو فروع أو مكاتب مملوكة بالكامل للمركز الرئيسي أو الشركة الأم . وسوف نبدأ بتعريف الشركات الدولية النشاط حتى يسهل معرفة تحديد الموطن الضريبي لهذه الشركات .

تعريف الشركات دولية النشاط : [1]

تعددت الآراء حول تعريف الشركات دولية النشاط ، إلا أنها تدور حول مضمون واحد ، وهو أن الشركات دولية النشاط تعد في حقيقة الأمر شركات وطنية تنتمي إلى دولة معينة على الرغم من دولية نشاطها ، فهي تتمتع بجنسية قانونية واحدة ، وينتمي معظم مساهميها إلى دولة واحدة ، ويحصلون على إيرادات أسهمهم بعمله الدولة التي ينتمون إليها ، كما أن معظم المديرين بالشركة يتبعون تلك الدولة [2] .

وتتميز هذه الشركات بتنوع نشاطاتها وتباين أحجام رؤوس أموالها وتعدد الفروع التي تتبعها ، وتعدد وتشابك العلاقات التي تربط بين الشركة الأم والفروع التابعة لها أو تلك التي تربط الفروع ببعضها البعض ، هذا فضلاً عن تباين أنظمة وأساليب العمل المتبعة في هذه الشركة وفروعها ، ويؤدي كل

---

(1) د. مختار عبدالحكيم طلبه ، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط فى القانون المصرى والقانون المقارن ، رسالة دكتوراه مقدمة لجامعة القاهرة ، 1997 ، ص 20 ومابعدها .

(2) Hymer's " The international operations of national firms a study of direct foreign investment the MTT press England 1976 p. 28.

ذلك إلى صعوبة الاتفاق حول تعريف محدد للشركات متعددة الجنسية مما دعا المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة إلى تبني تعريف واسع لهذه الشركة، وعرفها بأنها شركة يمتد نشاطها ليغطي كافة المشروعات التي تشرف أو تدير مصنع أو مكتب للمبيعات في دولتين أو أكثر(1).

التمييز بين الشركات دولية النشاط والشركات الدولية :

ويوجد نوع آخر من الشركات تسمى الشركات الدولية، ويتم إنشاؤها بموجب اتفاقات أو معاهدات دولية بين حكومات عدة دول تبين كيفية عمل هذه الشركات ونشاطها، وعلى ذلك تعد مشروعات عامة، حيث إنها تنشأ بين أشخاص القانون العام – ومن ثم تختلف الشركات الدولية عن الشركات دولية النشاط، ولا يغير من الطبيعة الدولية للشركات الدولية، ما قد تتضمنه الاتفاقيات الدولية في هذا الشأن من إحالة إلى تشريعات وطنية معينة، ذلك أن هذه التشريعات لا تنطبق باعتبارها تمثل قانون جنسية الشركة، ولكن باعتبارها جزءاً مكملاً للمعاهدات الدولية التي أحالت إليها، أي: باعتبارها جزءاً من النظام القانوني الدولي(2).

يتضح مما سبق أن هناك اختلاف بين الشركات الدولية والشركات دولية

---

(1) U.N, department of Economic and social affairs , Multinational corparation in world development , oreager publisher , New York , 1974, p.3.

لمزيد من التعريفات حول الشركات دولية النشاط أنظر :

– د. أحمد يوسف الشحات، الشركات دولية النشاط ونقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة مع دراسة حالة للاقتصاد المصري – دار الشافعي للطباعة – 1991 – ص 53 وما بعدها .

– د. مختار عبد الحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، مرجع سابق، ص20 وما بعدها .

(2) د. حسام محمد عيسي، الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، 1978، ص469 .

النشاط ، فالأخيرة يتم تكوينها بموجب رأس مال خاص وعن طريق أشخاص القانون الخاص ، وتعمل في ظل القانون الخاص الداخلي وتهدف إلى تحقيق المصلحة الخاصة لمجموع الشركة ، ويتم تنظيم العمل فيها بموجب عقود بين الشركة الأم والشركات الوليدة ، وليس بموجب معاهدات واتفاقيات دولية ، كما أنها لا تتمتع بامتيازات أو اعفاءات خاصة ، بل تخضع للقوانين الداخلية مثل أشخاص القانون الخاص[1] .

ومن أمثلة الشركات الدولية البنك الدولي للتنمية والتعمير BIRD، والشركة المالية الدولية ، والبنك الأوربي للاستثمار ، وشركة الطيران الأفريقية[2].

تحديد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط :

تعد الشركات دولية النشاط إحدى صور شركات الأموال، وغالباً ما تأخذ شكل شركات مساهمة، ويثور التساؤل الآن، وهو: كيف يتحدد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط ؟

لقد انتهينا إلى أن التشريعات المقارنة تختلف فيما بينها في تحديد معيار الموطن الضريبي للشخص الاعتباري، وفقاً لثلاثة معايير ، وهي معيار مكان أو بلد تأسيس الشركة ، معيار مركز الإداري الرئيسي ، ومعيار مركز النشاط، وحيث إن الشركات الدولية النشاط تتميز عن شركات الأموال العادية ، من حيث إن الشركات دولية النشاط من خصائصها إنشاء شركات متنوعة عنها تزاول نشاطها في الخارج بعيداً عن البلد الذى توجد فيه الشركة الأم ، أي: في دولة أو دول أجنبية متعددة ، ولا يثير الأمر صعوبة في سبيل تحديد الموطن

---

(1) د. سوزى عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص87 .

(2) د. حسام عيسي ، الشركات متعددة القوميات ، مرجع سابق ص 467 .

الضـريبي لهذا الفـرع إذا كان بلد الشـركة الأم يأخـذ بمعيـار بلد التـأسـيس أو المركز الاجتماعي لتحديد الموطن الضريبي ، ولكن تثور الصعوبة في حالة ما إذا كان بلد الشـركة الأم يأخذ بمعيـار مركز الإدارة الرئيسي أو مركز الإدارة الفعلي ، أو يجمع بين المعـايير المختلفة ، وفي هذا الفـرض الأخـير لا تكفي سلطات الإشراف والتوجيه التي قد تمارسـها الشـركة الأم على الفروع للقول بتوافر الموطن الضريبي للشركة المتفرعة في بلد الشركة الأم . وإنما يتعين في هذه الحالة أن يأخذ في الاعتبار عدد من العوامل الأخرى من أجل تحديد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط ، منها مدى استقلال مجلس إدارة الشركة المتفرعة ، الإقامة الشخصية لمديري هذه الشركة ، ومدى الحرية المعطاه لهم في اتخاذ القرارات المهمة التي تهم الشركة المتفرعة فيما يتعلق بالإنتاج ، والاستثمار ، والتسويق ، إمدادات الشركة ، ومدى الالتزام بالرجوع للشركة الأم في اتخاذ هذه القرارات .... إلخ .[1].

وأمام اختلاف المعايير التي تأخذ بها التشريعات المقارنة نحو تحديد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط ، تكون النتيجة الطبيعية هي حدوث من مشكلات الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي ، فيحدث الازدواج على أثر إضفاء أكثر من موطن ضريبي لنشاط الشركة الأم أو لنشاط فرع من فروعها أو نتيجة أخذ دولتين بنفس المعيار لتحديد الموطن الضريبي ، ولكن كل منهما يفسر هذا المعيار تفسير مختلف عن الآخر . وفي هذه الحالات لايمكن حل مشكلة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي إلا من خلال تدخل المشرع في كل دولة على حدة بتعديل تشريعه الوطني بما يمكن تجنب الازدواج أو منع التهرب ، أو من خلال إبرام الاتفاقات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي أو التهرب الضريبي الدولي.

---

(1) د. أحمد يوسف الشحات ، الشركات دولية النشاط ، مرجع سابق ، ص 38 .

الفصل الثالث

إقليمية الضريبة



الفصل الثالث

إقليمية الضريبة

يعتبر معيار الإقليمية أو معيار البلد مصدر الدخل إحدى المعايير الهامة لتحديد السيادة الضريبية للدول[1]، فكثير ما تأخذ الدول بمعيار الإقليمية كأساس لتحديد سيادتها الضريبية ، وفي الواقع إن هذا المعيار له ما يسوغه من أسانيد قانونية ، وهذا ما أوضحناه من قبل عند دراستنا لنطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان ، إلا أن هذا المعيار له واجهته من الناحية العملية والواقعية والإدارية للأسباب الآتية :

1- أن الدخل الذى حققه ممول ما في دولة ما لابد أن يكون قد استفاد من مرافق هذه الدولة في تحقيق ما يحصل عليه من أرباح نتيجة مزاولته نشاطاً داخل حدودها ، ومن ثم يجب أن يسهم في التكاليف والأعباء العامة في هذه الدولة .

2- عدم أخذ الدولة بمبدأ الاقليمية من شأنه أن يؤدي إلى انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي .

3- صعوبة فرض الضريبة على دخول تحققت خارج حدود الدولة لعدد من الاعتبارات العملية أهمها صعوبة الحصول على معلومات من الدول الأخرى عن الدخول التي تحققت على إقليمها ، وإذا أمكن التغلب على هذه

---

(1) صدر تقرير خبراء عصبة الأمم في 3 ابريل 1923 موضحاً أهمية معيار الإقليمية كأساس لحق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تحققت علي إقليمها سواء كانت لشخص يحمل جنسيتها أو لشخص أجنبي ، استناداً إلى أن البلد قد اسهم فى تكوين هذا الدخل ، وقد أكدت هذا المبدأ اللجنة الضريبية التابعة للأمم المتحدة حيث قررت حق الدولة التي تكون مصدراً للدخل في فرض الضريبة علي هذا الدخل .

انظر في ذلك تقرير اللجنة الضريبية التابعة للأمم المتحدة الصادر في 13 مايو 1951 رقم E/CN. 8/62، ص6 .

الصعوبة من خلال بروتكولات التعاون الدولي في هذا المجال ، فإن الدولة سوف تصطدم بمشكلات الصرف والحسابات واختلاف النظام الضريبي بينها وبين الدولة مصدر الدخل ، وهذا أمر يحول دون تحصيل الضرائب على الدخول المنخفضة خارج إقليم الدولة .

فإذا كانت هذه أهم المسوغات التي تدعو إلى الأخذ بمبدأ الإقليمية في فرض الضريبة ، فإن هذا المبدأ قد تعرض لبعض الانتقادات تتمثل فيما يلي[1]:

1- إن مبدأ الاقليمية لا يكفي وحدة أن يكون أساساً لفرض الضريبة ، فالمواطنون المقيمون في دولة ما عليهم التزام لهذه الدولة التي يعيشون فيها ، حتى ولو كانت أموالهم في الخارج .

2- أن الأخذ بمبدأ الإقليمية على إطلاقة يحرم الدولة من فرض الضريبة على بعض العناصر الوطنية التي توجه خارج الدولة .

وعلى أية حال فإن هذه الانتقادات لا تقلل من أهمية مبدأ الإقليمية وهذا دعا كثيراً من التشريعات إلى الأخذ بمبدأ الاقليمية أساساً لفرض الضريبة على الدخول التي تحققت على إقليمها سواء في النشاطات التجارية الصناعية والمهنية ، مثال ذلك (مصر والكويت) .

واستناداً إلى مبدأ الإقليمية ظهرت مبادئ منها مركز المصالح الحيوية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، والمشروعات المشتغلة في البلد ، الدورة التجارية الكاملة ومبدأ التبعية لبلد مصدر الدخل[2] . وتوج ذلك حديثاً بظهور فكرة المنشأة الثابتة .

---

(1) د . عبد الحكيم الرفاعي، د . حسين خلاف ، مبادئ النظرية العامة للضريبة ، مرجع سابق ، ص 178 .

(2) د . السيد عبد المولي ، الضرائب والمعاملات الدولية ، مرجع سابق ، ص 48 .

المبحث الأول

مبدأ الإقليمية ومعايير فرض الضريبة

في الواقع إن العديد من التشريعات الضريبية تأخذ بمبدأ الإقليمية كأساس لفرض الضريبة ، إلا أن معايير تطبيق هذا المبدأ تختلف من تشريع إلى آخر ، فتتطلب بعض التشريعات لفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تتحقق داخل إقليمها أن يكون لها منشأة مستقرة أو مستقلة كائنة فيها ، وعلى ذلك إذا تحققت هذه الأرباح عن غير طريق منشأة مستقرة فلا تسري الضريبة .

وقد عرف معيار المنشأة المستقرة على أثر تقرير لجنة الخبراء الفنيين التابعة لعصبة الأمم المتحدة عام 1927 ، وقد نصت المادة الخامسة من التقرير على أن «تخضع الأرباح الناجمة من المنشأة التجارية أو الصناعية ، لضريبة الدولة التي توجد بها منشآت ثابتة» وأدخل التقرير في عداد المنشأة المستقرة الشركة التابعة أو الوليدة والفروع أو المصانع أو الورش أو التوكيلات والمتاجر، والمكاتب ومخازن الإيداع ، في حين استبعد التقرير المذكور من عداد المنشأة المستقرة الوكيل المستقل حقيقة لسمسار والوكيل بالعمولة .

وفي عام 1928 صدر تقرير لجنة الخبراء الحكومية ، وأدخل التقرير في عداد المنشأة المستقرة مراكز الإدارة الفعلية ، والفروع والمصانع والورش والتوكيلات والمكاتب ومخازن الإيداع واستغلالات المناجم والبترول ، بينما استبعد التقرير من عداد المنشأة المستقرة الوكيل المستقل حقيقة كالسمسار

(1) د . زكريا محمد بيومي ، اقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة القاهرة ، 1968 ، ص 52 وما بعدها .

والوكيل بالعمولة ، وأي وكيل آخر له صفه مستقلة [1] .

وقد تبنت كثير من الدول معيار المنشأة المستقرة من بينها مصر وألمانيا الغربية وبلجيكا وفرنسا قبل عدول مجلس الدولة الفرنسي إلى معيار إقليمة النشاط على أثر صدور حكم يتبنى معيار إقليمية النشاط في فرنسا في 8يونيو 1937،ومن ذلك التاريخ تبنت فرنسا معيار إقليمية النشاط.

وفي أعقاب ذلك عدلت كثير من الدول عن معيار المنشأة المستقرة أخذت بمعيار إقليمية النشاط ، استناداً إلى هذا المعيار يكفي لفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مجرد مزاولة الممول نشاطاً تجارياً او صناعياً في دولة وطنية ، حتى إذا لم تكن له منشأة مستقرة بها ، وتشترط بعض الدول أن تكون ممارسة هذا النشاط على وجه الاعتياد كفرنسا ، وبعضها يكتفي بمجرد مزاولة هذا النشاط بها حتى لو كان بصورة عارضة كالمملكة المتحدة .

وفي هذا السياق أخذت بعض الدول بمعيار ثالث وهو مصدر الربح ، حيث تفرض الضريبة عن الأرباح التجارية والصناعية التي يكون مصدرها داخل دولة معينة ، ولا يهم في هذا الصدد أن يتحقق الربح عن طريق منشأة مستقرة أو نتيجة مزاولة نشاط تجاري أو صناعي على وجه الاعتياد ، وقد أخذت بهذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك [1] .

نخلص مما سبق إلى أنه في إطار مبدأ الإقليمية يوجد ثلاثة معايير لتحديد مكان تحقيق الربح ، وهي معيار المنشأة المستقرة ، ومعيار إقليمية النشاط ، ومعيار مصدر الربح ، وسوف نتناول كل معيار منهما بشيء من التفصيل .

---

(1) د . زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 86 .

المبحث الثاني

معيار المنشأة المستقرة

مفهوم المنشأة المستقرة

يقصد بمعيار المنشأة المستقرة كأساس لفرض الضريبة ، هو أن الدولة تفرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق عن طريق منشأة مستقرة قائمة على إقليمها [1] .

وعلى ذلك إذا قام مشروع كائن في الدولة (أ) بالاستثمار في الدولة (ب) عن طريق منشأة لها مقوماتها المادية أو ممثل مستقر له سلطة التعهد نيابة عن المشروع ، في هذه الحالة لا تسري ضريبة الدولة (أ) على أرباح هذه المنشأة ، ونظراً لأن المنشأة التي تم إقامتها في الدولة (ب) منشأة مستقرة ومستقلة تماماً عن المشروع الكائن في الدولة (أ) .

ويعد معيار المنشأة المستقرة من المعايير التي حظيت باهتمام الاتفاقات الدولية ، وتم النص عليها في هذه المعاهدات بحيث أصبح لها قوة الإلزام والسمو على المعايير الأخرى التي تأخذ بها هذه التشريعات.

حيث تنص هذه الاتفاقات على ألا تخضع الأرباح التجارية والصناعية المحققة بمعرفة مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين للضريبة في الدولة الأخرى إلا إذا كان هذه المشروع يزاول تجارة أو نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى ، عن طريق منشأة دائمة كائنة فيها ، فإذا كان المشروع يزاول تجارة أو نشاطاً على النحو السابق فإن أرباح المشروع تخضع للضريبة في الدولة

(1) صدر نموذج الأمم المتحدة سنة 1980 والذي يأخذ بمعيار المنشأة المستقرة كضابط إسناد ضريبي ، في محاولة لتغليب مصالح الدول النامية التي تعد دائما دولاً مضيفة بالنسبة للاستثمارات الأجنبية .

المتعاقدة الأخرى ، ولكن في حدود ما يخص تلك المنشأة الدائمة فقط [1] .

معيار المنشأة المستقرة في التشريع المقارن :

سوف نتناول مفهوم المنشأة المستقرة في التشريع الضريبي لكل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وألمانيا ومصر .

أولاً – التشريع الضريبي الامريكي :

أخذ المشرع الامريكي بمفهوم واسع لتحديد السيادة الضريبية على الأرباح التي تحققها الشركات الأجنبية في الولايات المتحدة الأمريكية ، وعلى ذلك تفرض الضريبة في حالتين : الأولى على إيرادات أي نشاط يمارس في الولايات المتحدة الأمريكية ، والحالة الثانية تفرض على إيرادات أي منشأة مستقرة في الولايات المتحدة الأمريكية ، بالنسبة للحالة الأولى : تفرض الضريبة على الإيرادات التي تتحقق من ممارسة نشاط على الإقليم الأمريكي بصفة معتادة ، أي : تتسم بالدورية والانتظام [2] ، أما بالنسبة للنشاطات التي تمارس بصفة عرضية ، فإنه يفرق في هذه الحالة بين النشاط العرضى الذي يدخل ضمن النشاط الأساسي للشركة الأجنبية حيث تفرض الضريبة عن إيراداته أما إذا كان النشاط العرضي لا يدخل ضمن النشاط الأساسي للشركة الأجنبية ، في هذه الحالة لا تعتبر الشركة لها نشاط أعمال في الولايات المتحدة، وبالتالى لا تفرض الضريبة [3] .

وعلى ذلك فان ممارسة شركة أجنبية نشاطها في الولايات المتحدة

---

(1) انظر في ذلك المادة 7 من اتفاقية مصر مع هولندا ، الجريدة الرسمية ، العدد 41 الصادر في 12 أكتوبر 2000 .

(2) أخذ المشرع الامريكي بهذا المفهوم بموجب القانون الأمريكي الصادر عام 1936 ،
انظر في ذلك : American Tax Law , 1936 .

(3) د . مختار عبد الحكيم طلبة ، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط ، مرجع سابق ، ص 75 .

الأمريكية عن طريق المراسلة ، في هذه الحالة لا تعتبر الشركة لها نشاط أعمال في الولايات المتحدة الأمريكية ، بينما تعتبر الشركة الأجنبية تمارس نشاطاً في الولايات المتحدة إذا مارست نشطتها من خلال الاستعانة بوكيل ، سواء كان الوكيل شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً في هذه الحالة تخضع إيرادات هذا النشاط للضريبة الأمريكية ، حتى ولو لم يكن للشركة الأجنبية منشأة مستقرة في الولايات المتحدة الامريكية .

بالنسبة للحالة الثانية : فرض الضريبة على إيرادات اية منشأة مستقرة :

استحدث المشرع الأمريكي هذه الحالة بموجب القانون الأمريكي عام 1966 والخاص بالضريبة على المستثمرين الأجانب ، وجاءت التعليمات التفسيرية للإدارة الضريبية بأن الضريبة تفرض على إيرادات الشركات الأجنبية متى كان لها منشأة مستقرة .

وأوضحت التعليمات بأن المنشأة المستقرة تعني وجود مقر دائم او تجهيزات مادية مستقرة كالأرض أو المباني سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة ، وأن تمارس نشاطها من خلال هذه المنشأة بصفة معتادة ولا شك أن القانون الأمريكي الصادر عام 1966 ، هدف إلى توسيع مفهوم السيادة الضريبية بإضافة هذه الحالة الثانية ، وإن كان المشرع الامريكي لم يورد تعريفاً للمقصود بالمشروعات المشتغلة في الإقليم الأمريكي ، وهذا أمر دعا الإدارة الضريبية إلى أن تتصدى وتورد تعريفاً للمقصود بالمشروعات المشتغلة، وهي وجود منشأة مستقرة .

ثانياً – التشريع الضريبي الفرنسي :

على نفس النهج الأمريكي ، لم يورد المشرع الفرنسي تعريفاً

للمشروعات المشتغلة في فرنسا ، وهذا دعا الفقه والقضاء الفرنسي إلى أن يتصدى لذلك ، فقد كان الفقة والقضاء الفرنسي يتجهان إلى أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسرى على أرباح المنشآت المستقرة في فرنسا دون أرباح المنشآت المستقرة في الخارج ، وفي تعريف المنشأة المستقرة تعددت الآراء فذهب رأي إلى أن المقصود بالمنشأة المستقرة كل محل يزاول فيه نشاط تجاري أو صناعي ، يسير في أعماله بكيفية منتظمة ومستمرة ، وله كيان ذاتي مستقل[1] .

وذهب رأى ثان إلى أن المقصود بالمنشأة المستقرة كل ما جاء في الرأي الأول فضلاً عن وجود مفوض لإدارة المحل ، وأن يكون معيناً بواسطة المشروع الرئيسي لتنفيذ التعليمات الصناعية والتجارية ، حالة ما إذا كان المشروع يزاول نشاطه من خلال وسيط له شخصيته التجارية المستقلة عن المشروع مثل السمسار والوكيل بالعمولة ، فلا يعتبر ذلك بمثابة منشأة مستقرة[2] .

وذهب رأي ثالث إلى أن المقصود بالمنشأة المستقرة وجود هيئة أو كيان تستطيع أن تزاول نشاطاً بصفة مستمرة ومنتظمة ، كما يكون لها مفوض خاص له سلطات واضحة ، فضلاً عن وجود حسابات خاصة ومستقلة لهذا الكيان[3].

وذهب رأي رابع إلى تعريف المنشأة المستقرة مضيفاً إلى ما سبق عنصر المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المشروع .

وقد اتجه مجلس الدولة الفرنسي إلى الأخذ بمفهوم المنشأة المستقرة على

---

(1) Lucien Bocquet : L'impot sur le revemu cedulaire et general vol. 2 1933, p. 546 .

(2) Ibid , p. 547 .

(3) Raoul Lenz : les Conventions de double imposition 1951, P102.

أنها منشأة متميزة في فرنسا بالنسبة للمشروعات الأجنبية ، وذلك لاستحقاق الضريبة الفرنسية ، والعكس صحيح ، إذا كانت منشأة متميزة خارج فرنسا بالنسبة للمشروعات الكائنة في فرنسا ، فإنها لا تخضع للضريبة الفرنسية .

وتطبيقاً لذلك حكم مجلس الدولة الفرنسي بأن تخضع للضريبة الأرباح التي يحققها وكيل تابع للمشروع الأجنبي متى كان مفوضاً بسلطات تمكنه من العمل لصالح المشروع الأجنبي [1].

كما حكم مجلس الدولة الفرنسي بأن تخضع للضريبة الأرباح التي تحققها وكالة في فرنسا تمتلكها شركة ملاحة بحرية أجنبية ، إذا كان يقوم بإدارة هذه الوكالة مدير يقوم لحساب الشركة بعمليات تجارية تشتمل بصفة رئيسية على تلقي جميع طلبات نقل البضائع وصرف التذاكر وتحصيل الأثمان [2].

كما حكم مجلس الدولة الفرنسي بعدم الخضوع لضريبة الأرباح التي يحققها مشروع فرنسي من بيع عقار يمتلكه في الخارج إذا كان قد عهد بإدارة هذا العقار والتصرف فيه إلى ممثل معتمد ليس له شخصية تجارية مستقلة عنه [3].

نلخص مما سبق إلى أن القضاء الفرنسي استقر على عدد من المبادئ العامة بصدد الخضوع للضريبة ، يمكن إيجازها في أن المشروع الكائن في الخارج ويقوم باستغلال منشأة في فرنسا لها كيان مادي كمكتب أو فرع او وكالة ، أو بواسطة ممثل مستقل يملك سلطة التعهد نيابة عن المشروع

---

(1) الحكم الصادر في الدعوى رقم 6854 والصادر في 6/12/1929 ، منشور في R.I. 1930

(2) الحكم الصادر في 4/7/1924 والمنشور في جريدة .Journal du droit international 1931 . p.85

(3) الحكم الصادر في 5/6/1937 والمنشور في . Juris - Classeur fiscal section 201 , No. 43

ولحسابه ، في هذه الحالة تسري الضريبة الفرنسية على أرباح ذلك المشروع الناجمة من نشاط المنشاة التي تزاول النشاط في فرنسا .

بينما إذا قام المشروع الأجنبي بمزاولة نشاطه في فرنسا مباشرة أو عن طريق ممثل غير مستقل عن المشروع لا تسري الضريبة الفرنسية على أرباح المشروع من عملياته في فرنسا ؛ لأنه لا يعتبر قائماً باستغلال منشأة هناك .

ثالثاً – التشريع الضريبي الألماني :

أخذ المشرع الالماني بمعيار المنشأة المستقرة جزئياً بالنسبة للإيرادات التي تحققها الشركات الأجنبية في المانيا الغربية ، حيث تفرض الضريبة الألمانية على الإيرادات التي تحققها الشركات الاجنبية إذا كان محل إداراتها أو مقرها القانوني في ألمانيا أياً كان مصدرها ، وكذلك تفرض على الإيرادات التي تحققت في ألمانيا الغربية إذا نتجت من منشأة مستقرة فيها أو عن طريق ممثل دائم بها .

وبذلك يكون المشرع الألماني قد أخذ بتعريف المنشأة المستقرة على أنها كل محل ثابت أو إنشاءات تزاول فيها مهنة تجارية أو صناعية بصورة مستقرة ، وتشمل عبارة المنشأة المستقرة ما يأتي [1] :

أ– محل الإدارة .

ب– أي فرع أو مصنع ، أو مخزن للبضائع ، أو مكتب شراء أو بيع أو رصيف تفريغ ، أو مكتب أو أية إنشاءات يستخدمها الممثل الدائم الذي له سلطة التعاقد نيابة عن المشروع .

جـ– موقع البناء الذى وجد لمدة ستة أشهر دون انقطاع ، أو من المتوقع أن يوجه لأكثر من هذه المدة .

---

(1) Werner Passche : legislation Fiscaire et methodes de Ventilation en vigueur en allemagne composition des enterparises etrenyeres an mationale vol,1. 1982 , p.76 .

د- الإنشاءات التي يكون الغرض منها إمداد الجمهور بالغاز أو الماء أو الكهرباء أو التدفئة أو هذه الإنشاءات لا يكون لها محل ثابت إلا في الأماكن التي تمر بها الأنابيب التي تنفق هذه الخدمات .

هـ- الشركة الفرعية المستقلة قانوناً متى كانت تكون مع المشروع الأجنبي وحدة اقتصادية أو كانت تحت سيطرة هذا المشروع من الناحية المالية والاقتصادية والإدارية .

وذهب المشرع الألماني إلى اعتبار الممثل الدائم من قبيل المنشأة المستقرة بالشروط الآتية :

1- إذا كان يعمل لحساب المشروع الأجنبي بصفة خاصة ، ويستقر بصفة منتظمة في ألمانيا (مثل : الوكيل المفوض ، المستخدم ، أو الموظف ، المندوب التجاري) .

2- إذا كان يزاول بنفسه تجارة أو صناعة في ألمانيا باسمه الشخصي ، ولكن لحساب المشروع الأجنبي، (مثل الوكيل العام أو الوكيل العام بالعمولة أو وكيل بالعمولة مصدر) .

وتطبيقاً لذلك لا يعد السمسار في جميع الحالات ممثلاً دائماً للمشروع الأجنبي ، لأن مهمته تتلخص في التقريب بين طرفي عقد معين دون أن يكون مطلقاً بذلك بصفة دائمة؛ ولذلك يشترط أن يمتد التوكيل ليشمل أكثر من مرة[1].

رابعاً - التشريع الضريبي المصري :

أخذ المشرع المصري بمبدأ إقليمية الضريبة وذلك بموجب المادة 111 من القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 ، والتي تنص على

(1) Ibid , p.77.

أن «تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر ، أياً كان الغرض منها ، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاطها في الخارج ، ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة .

وأمام عدم تحديد المشرع المصري لمفهوم المنشأة المشتغلة في مصر ، فقد تكفل الفقه والقضاء بتحديد ذلك .

فقد ذهب جانب من الفقه إلى أن المقصود بالمنشأة المشتغلة في مصر أو في الخارج هو وجود محل ثابت كمكتب أو فرع أو مصنع أو وكيل لمزاولة نشاط المشروع مع تمتع كل منهما بقدر من الاستقلال ، على الرغم من تبعيته القانونية للمركز الرئيسي في إدارة هذا النشاط [1].

ووفقاً لهذا الرأى فإن المشروع الكائن في مصر ويزاول نشاطه في الخارج بشكل مباشر أو عن طريق أشخاص أو هيئات لهم الشخصية الاعتيادية المستقلة ، لا يعتبر مشتغلاً في الخارج ، وبذلك يخضع للضريبة المصرية ، بينما المشروع الأجنبي أو الكائن خارج مصر ويزاول نشاطاً في مصر مباشرة أو عن طريق أشخاص أو هيئات لها شخصية اعتيادية مستقلة لا يعتبر مشتغلاً في مصر ، وبذلك لا تخضع أرباحها للضريبة المصرية .

ومعنى ذلك أنه إذا زاول المشروع الأجنبي نشاطه عن طريق ممثلين سواء كانوا مندوبين أو جوالين أو وكلاء مفوضين أو وكلاء بضائع مملوكة للمشروع الأجنبي مودعة في مصر ، فإن أمر فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها من هذه الصور المختلفة يختلف باختلاف ظروف كل حالة ، فلا تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح التي يحققها المشروع الأجنبي لو اقتصر عمل المندوب على جمع الطلبات من المشترين وإرسالها إلى

---

(1) د . زكريا بيومي . إقليمية الضريبة ، مرجع سابق ، ص 78 .

المشروع الأجنبي ، حيث لا توجد منشأه مستقرة في هذه الحالة ، وعلى العكس من ذلك فإن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تسري على الأرباح التي يحققها المشروع الأجنبي إذا اتخذ المندوب مركز المدير أو الموظف إزاء المشروع الأجنبي ، كما لو كان يشغل محلاً يحمل اسم المشروع الموجود بالخارج أو كان في حيازته بضائع مملوكة للمشروع الأجنبي ليغطي بها طلبات العملاء أو كان بيده تفويض يجيز له التعاقد مباشرة مع العملاء ، وتطبق نفس المبادئ على المشروعات الوطنية ، فإذا زاولت نشاطا في بلد أجنبي من خلال سمسار أو وكيل بالعمولة ، فإن جميع الأرباح التي تحققها من نصيب المنشأة الوطنية وتخضع للضريبة المصرية نظراً لعدم وجود منشأة مستقرة في الخارج [1] وتطبيقًا لذلك قضت محكمة النقض في الطعن رقم 1301/56 ق الصادر في 6 / 12 / 1993 باعتبار أن الفرع في الخارج لا يعد منشأة مستقلة ؛ لأنه يكون مع المركز الرئيسي وحدة اقتصادية متكاملة.

ويرى البعض [2] أن هذا الحكم محل نظر لأن المحكمة استندت إلى المعنى اللغوى لتبعية الفرع بينما هذا الفرع يتمتع بالاستقلال طالما أن القائم بإدارته مفوض له في السلطات لايستطيع معه تصريف أمور الفرع دون الرجوع إلى المركز الرئيسي ، ونحن نؤيد هذا الرأي لسببين :

الأول : أنه طبقاً للقانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 فإن الشركة المصرية التي يقع مركزها في مصر ، ولها فرع في الخارج مستقلة عن هذا المركز ، فإن هذا الفرع لا يخضع للضريبة .

الثاني : أن القول بغير ذلك من شأنه أن يؤدي حكماً إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي .

---

(1) د . زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 101 وما بعدها .

(2) د . ذكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 103 .

أما فيما يتعلق بالمنشأة التي تقع مركزها في الخارج وتشتغل في مصر ، سوف نشير إلى حكم محكمة الإسكندرية المختلطة [1] الذى تناول هذه الحالة في قضية الشركة البريطانية للملاحة مركزها الرئيسي في لندن وممثلها في مصر بيت للسمسرة والأشغال البحرية يتولى عقد القروض لحسابها ولغيرها من شركات الملاحة في مقابل حصوله على سمسرة معينة من هذه القروض .

وصدر حكم المحكمة باعتبار بيت السمسرة الكائن في مصر لا يعد تابعاً ولا فرعاً للشركة المدعية ولا يمكنه أن يتعهد باسم الشركة المدعية الا بعد موافقتها ، وأنه في هذه الظروف لايمكن أن يقال : إن الشركة المرعية تشتغل في مصر منشأة ما إذ إنّ ذلك يتطلب وجود المنشأة في مصر لا مجرد القيام ببعض الأعمال التجارية بواسطة وكيل مستقل عنها .

وذهب حكم أخر لمحكمة استئناف الإسكندرية [2] إلى أنه إذا كان لشركة ملاحية أجنبية مكاتب خاصة مملوكة لها ويديرها موظفون معينون من قبلها ، وتشغل أمكنة خاصة مؤجرة باسمها فهذه المكاتب تعتبر منشآت مستقلة وتخضع للضريبة الإقليمية ، أما تكليف إحدى شركات الملاحة الأجنبية لمنشآت في مصر بالقيام بأعمال البطالة التي تنحصر في تسليم واستلام البضائع المفرغة والمشحونة على بواخر الشركة وجمع طلبات نقل البضائع ، والركاب طبقاً للتعليمات والأوامر التي تصدرها ، إنما يعد من قبل الأعمال التي تقوم بها عادة سماسرة النقل والوكلاء البحريون لحساب شركات الملاحة ، وقيامهم بهذه الأعمال ، لا يجعل منهم منشآت تابعة لشركة الملاحة أو ممثلين خاضعين ثابتين أو وكلاء مفوضين عنها .

---

(1) انظر هذا الحكم الصادر في 11 / 5 / 1949 في كمال الجرف ، المجموعة التالية ، ص 445 .
(2) انظر هذا الحكم الصادر في 2 / 1 / 1951 في كمال الجرف ، المجموعة السادسة ، ص 840 .

نخلص مما سبق أنه بصدور القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 تسري الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفه واحدة وفقاً للشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية (م16 / 2) ، وإذا كانت المنشأة الموجودة في الخارج تابعة أو متصلة بمنشأة موجودة في مصر فإن أرباحها تخضع للضريبة ضمن أرباح المنشأة الموجودة في مصر ، أما إذا كانت المنشأة الموجودة في الخارج مستقلة ومنفصلة عن كل منشأة موجودة في مصر ، فإن الأرباح المتولدة في الخارج لا تخضع للضريبة المصرية .

ونرى أنه كان أجدى بالمشرع أن يضع معايير موضوعية محددة لتحديد السيادة الضريبية ، وأن يقوم بتفسير هذه المعايير كي لا يثور معها الشك وهذا يقلل من المنازعات الضريبية بين المولين والإدارة الضريبية .

خامساً – خصائص المنشأة المستقرة :

بعد هذا العرض لعدد من التشريعات الضريبية في القانون المقارن حول تحديد مفهوم المنشأة المستقرة ، سوف نتناول خصائص المنشأة المستقرة وفقاً لما استقر عليه الفقة المقارن ، والتي تتمثل فيما يلي : [1]

1 – وجود محل مستقر يزاول فيه نشاط المشروع .

2 – وجود ممثل دائم مفوض عن المشروع .

3 – أن يكون المحل ذا صفة إنتاجية .

---

(1) Avid age skaar : Commentary on article 5 of the OECD Model Treaty : The concept of permamnet Establishment , in : Dr Irene jj Burgers and Rijkele Betten (ede) : The taxation of permanent establishment International Bureau of fiscal doucumentation (IBFD) publications Br., Amsterdam , 1994, P11.

أولاً – وجود محل مستقر يزاول فيه نشاط المشروع :

يمثل هذا العنصر جوهر المنشأة المستقرة ، وهذا العنصر يتطلب وجود مكانٍ مادي يمارس النشاط من خلاله سواء كان مملوكاً للمشروع أو مستأجراً من الغير ، ولا يشترط أن يأخذ هذا المكان شكلاً معيناً ، وهذا ما أخذ به القضاء السويسري الذي حكم بتوافر المحال في حالة إذا زاول المندوب التجاري الذي يتبع مشروعاً أجنبياً نشاطه الرئيسي في شقة مملوكة له في سويسرا ، وكذلك في حالة إقامة مخزن على أرض فضاء .

بينما لا نكون أمام منشأة مستقره في حالة قيام منشأة أجنبية بتأجير رخص الصناعة أو براءات الاختراع إلى منشآت مصرية ، أيضاً ممارسة إذاعة أجنبية تقديم نشاط إعلانات تجارية توجهة إلى دولة أخرى [1] هذا عن وجود منشأة بينما يقصد بالاستقرار أن يكون لهذا المحل صفة الدوام والاستقرار النسبيين ، وعلى ذلك فإن ممارسة النشاط من خلال معرض أو سوق تجاري مؤقت في هذه الحالة لا يتوافر معه صفه الاستقرار [2] .

ويشترط أيضاً أن يمارس النشاط من خلال هذا المحل المستقر ، وأن يرتبط النشاط الذي يزاول في المحل المستقر بنشاط المشروع الرئيسي ، وعلى ذلك إذا كان المشروع يمارس نشاطه من خلال مكتب ثم أغلق هذا المكتب فإننا لا نكون أمام منشأة مستقرة .

---

(1) د . مختار عبد الحكيم طلبه ، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط ، مرجع سابق ، ص 62 .

(2) يذهب الفقه والقضاء الفرنسي إلى القول بعدم توافر شرط الاستقرار في حالة مزاولة ممول أجنبي نشاطه فيها بإقامة موقف مؤقت له في معرض أو سوق تجاري ، وكذلك الشأن في بلجيكا إذا قام صاحب مشروع أجنبي بزيارتها سنوياً سواء بنفسه أو بواسطة وكلائه أو مندوبيه التجاريين دون أن يكون له محل مستقر فيها .

G. Dalimier : Juris -Classeur fiscal fascule 141 , no 1962 , P. 11.

ثانياً – وجود ممثل دائم مفوض عن المشروع :

ومضمون هذا العنصر أن يتولى إدارة المحل المستقر ، ممثل عن المشروع مفوض منه وله مساحة من السلطات تمنحه الحق في التعاقد مع الغير باسم المشروع ولحسابه .ويشترط في هذا الممثل صفة الدوام ، ويقصد بذلك أن يمارس سلطاته بصفة معتادة دون تأقيت ، وعلى ذلك فإذا اقتصر الممثل على إبرام صفقة محددة ، فإن صفة الدوام تزول عنه .

ولا يتعارض مع صفة الدوام قيام أكثر من شخص بتمثيل المشروع تمثيلاً دائماً كما أن صفة الدوام لا تنتفى بتغير هؤلاء الأشخاص ، فكثيراً ما يقوم المشروع بتغير المثلين له ، وعلى الرغم من ذلك تتوافر صفه الدوام المطلوبة في ممثل المشروع ، فالعبرة بصفة الدوام هنا ليست للشخص ذاته، وإنما بمجموعة السلطات الممنوحة له بصفته الوظيفية باعتباره ممثلاً عن المشروع .

ويشترط أيضاً في الممثل أن يكون تابعاً للمشروع ، ويقصد بذلك أن يقوم الممثل بالعمل نيابة عن المشروع ولحسابه ولا تتعارض مع تبعيه الممثل للمشروع أن يتمتع بقدر من الحرية والسلطات في التعاقد باسم المشروع ولحسابه ، بل إن عدم تمتعة بهذه السلطات في إدارة المشروع يجعل من الممثل مجرد أجير ولا يمثل التنظيم في هذه الحالة منشأة مستقلة من الناحية الضريبية[1]، وتطبيقاً لذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بأنه متى ثبت أن المبيعات تمت في سويسرا عن طريق سمسار له شخصية تجارية مستقلة لحساب شركة فرنسية تقوم بصنع السلع في فرنسا وليس لها في سويسرا وكاله أو فرع يبيع السلع المصنوعة في فرنسا فإن أرباح الشركة الفرنسية تخضع للضريبة الفرنسية .

---

(1) حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر 18 / 3 / 1932 انظر في ذلك Gaxette du paleis 1083, p. 833

كما قضي مجلس الدولة الفرنسي بأن الشركة الأجنبية التي لها مقر في الخارج وليس لها في فرنسا أية منشآت للبيع ، وأن أعمالها تتم عن طريق سماسرة يقتصر المقر الرئيسي على إعطائهم التعليمات لا يمكن أن تعتبر مستغله لمشروع تجاري في فرنسا ، وبالتإلى لا تخضع للضريبة الفرنسية على الأرباح التجارية والصناعية [1].

ويذهب جانب من الفقه [2] إلى القول بأن هناك قرائن تدل على وجود علاقة تبعية بين المشروع والممثل الذي يتبعه ، ومن هذه القرائن ارتباط الممثل مع المشروع بعقد عمل ، ويمكن استخلاص وجود عقد عمل من تحمل المشروع الأجنبي بعض المصاريف الإدارية التي ينفقها الممثل ، كإيجار الأماكن التي يزاول فيها هذا الممثل أعماله ، وكذا وجود بعض المظاهر الخارجية التي تدل على تدخل المشروع الأجنبي في أعمال الممثل والإشراف عليه ، مثل وجود لافتة تحمل اسم المشروع على المكتب الذي يعمل فيه الممثل أو ظهور اسم الممثل في دليل التليفون باعتباره تابعاً للمشروع ، أو طبع اسم المشروع على الفواتير الصادرة من الممثل ، فضلاً عن المقابل الذي يتقاضاه الممثل ، فإذا كان يتقاضي أجراً مقابل قيامه بصفة معتادة بأعمال تجارية لحساب المشروع كان تابعاً ، أما إذا كان يتقاضي عموله تتناسب مع رقم أعماله كان مستقلاً .

ثالثاً – أن يكون المحل مولداً للربح :

للقول بوجود منشأة مستقره تخضع أرباحها للضريبة يشترط أن يكون المحل مولداً للربح ، أو أن يشارك في تحقيق ربح فعلى ، فالواقعة المنشأة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي واقعة تحقيق الربح ، فلا

(1) حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر في 17 / 6 / 1935 ، انظر في ذلك :

AA. Skaar: permanent Establishment Erosion of a Tax treaty principle oslo/ Geventer, 1991, p. 53 .

(2) د . زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ص 128 .

صـــعــوبة في ذلك إذا كـــانت المنشـــأة تمارس نشـــاطا يولد ربحـــا . بينمـــا يثور التساؤل حول المنشآت التي لا تحقق ربحاً بطريقه مباشرة ، وإنما تساهم في تحقيق أرباح للمشروع بطريقة غير مباشرة ، ومثال ذلك وجود منشأة تمارس نشاطها في الدولة (أ) وأقامت في الدولة (ب) مخازن للاحتفاظ بوسائل الإنتاج دون أن تتخذه مقراً للبيع ، أو يكون لها مكتب يقتصر على جمع المعلومات وإعداد الاحصاءات ، فهل تخضع المشروعات المقامة في الدولة (ب) للضريبة الوطنية للدولة (ب) على الرغم من أنها لم تحقق أرباحاً ؟ .

اختلف الفقه في هذا الصدد ، فذهب رأي إلى اعتبار مثل هذه النشاطات التحضرية أو التكميلية مساهمة في توليد الدخل ، ومن ثم تخضع للضريبة ، إلا أن الاتجاه السائد في الاتفاقات الضريبية يستبعد مثل هذه النشاطات من عداد المنشآت الدائمة على اعتبار أنها لا تسهم بطريقة مباشرة في تحقيق أرباح [1].

وسوف نتناول بعض التنظيمات والمشروعات التي لا تحقق ربحاً بطريق مباشر ، وأنما تسهم بطريق غير مباشر في تحقيق الربح ، وهي :

١ - مركز إدارة المشروع :

هناك قرائن يمكن أن يستدل منها على تحديد مركز الإدارة الفعلى ، ومن أحد هذه القرائن هي مكان اجتماع الجمعية العمومية ، ومكان اجتماع مجلس الإدارة ، ومكان إقامة المديرين الفعليين للشركة ، تركيز الخدمات الإدارية للشركة في مكان معين .

وفي كثير من الأحيان يتخذ المشروع دولة معينة مركزاً لإدارته دون أن يباشر فيه أي صورة من صور الاستغلال وتقتصر مهمة هذا المقر على القيام

(١) د . السيد عبد المولي ، الضرائب والمعاملات الدولية ، مرجع سابق ، ص60 .

بالنشاط الإداري البحت ، كإمساك الدفاتر ، وحفظ المستندات والأوراق المالية وأصدار الأوامر والتوجيهات إلى هيئات المشروع ، ودون أن تحقق ربحاً بطريقة مباشرة .

وتذهب الإدارة الضريبية الفرنسية إلى أن الشركة التي يوجد مقرها الرئيسي في فرنسا دون أن تباشر فيه أيه عملية تجارية أو صناعية ، بل تقتصر مهمة هذا المقر على إمساك الدفاتر والقيام بأعمال الإدارة العامة للمشروع لاتخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية [1] .

وقد أخذ مجلس الدولة الفرنسي بهذا التوجة ، حيث قضي بعدم خضوع المشروع الفرنسي للضريبة الفرنسية إذا كان المقر الرئيسي للمشروع في فرنسا تقتصر على إمساك الحسابات فقط ، ولا يحتفظ بمخزن أو منشاة بيع في فرنسا ، وتتم عملياته عن طريق سماسرة ينحصر دورهم في إعطائهم التعليمات . [2]

و كذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بأن الشركات التي مقرها الرئيسي في فرنسا ، ولا تقوم فيه بأي استغلال ينتج ربحا لا تخضع للضريبة، و على العكس من ذلك قرر المجلس أن الشركة التي تمتلك في إحدى مستعمراتها الفرنسية مزارع و منشات صناعية لتحويل منتجاتها الزارعية ، وأنها جعلت مقرها الرئيسي في باريس ، حيث عهدت إلى هذا المقر أن يبيع عمليات بيع المنتجات ، وإبرام العقود التي يعرضها علية السماسرة ، وتحديد الفوائد و تسليم أثمان المبيعات مباشرة ، والأمر والإشراف على تسليم البضائع و السلع ، و البت في الحلول التي تتبع في شأن القضايا التي ترفع بمناسبة تنفيذ هذه العقود ، مثل هذه الشركة تعتبر أن لها منشاة تخضع للضريبة

(1) تعليمات الإدارة المالية الضرائب المباشرة رقم 861 لصادرة في 24 / 4 / 1933 .
(2) انظر فى ذلك الحكم الصادر في 17 / 6 / 1935 ، مجموعة أحكام مجلس الدولة سنة 1935 ، ص 676 .

الفرنسية عن جميع الأرباح خلاف تلك التي تنسب إلى الزراعة و تحويل المنتجات .[1]

ويذهب الفقة المصري إلى الأخذ بأن مجرد و جود المقر الرئيسي في مصر لا يكفي و حده لكي تسري الضريبة المصرية ، وإنما تشترط أن تكون إقامة هذا المقر في الأماكن التي يباشر فيها المشروع أوجه نشاطة ليتسنى له مباشرة الرقابة الفعلية على مراحل الاستغلال وصورة ، فإن تحقيق هذا الشرط فإن الضريبة المصرية تفرض على الأرباح التي تتحقق من عمليات الاستغلال داخل مصر ، وأما إذا لم يباشر المقر الرئيسي أية صورة من صور الاستغلال المنتج للربح بسبب وجود منشآت المشروع في الخارج ، فإن المشروع لا يخضع للضريبة المصرية .[2]

ونحن نتفق مع هذا الرأي ، فإذا اقتصر المقر الرئيسي للمشروع على القيام بالأعمال الإدارية البحتة ليس من شانه تحقيق ربح فعلى ، فإنه لا تخضع للضريبة ، أما إذا كان مقر المشروع لا ينفصل عن مركز الإستغلال التجاري أو الصناعي فإن ما يباشرة من إدارة فعلية يشارك في تحقيق الربح ، ومن ثم تخضع ارباح مقر الإدارة الفعلى للضريبة .

وقد تبنت أغلب الاتفاقات الدولية الثنائية هذا التوجه ، حيث لا يكفي مجرد مزاولة أعمال إدارية للخضوع للضريبة ، بل يجب أن يشارك هذا المقر في الاستغلال التجاري أو الصناعي ، مما يمكن معه القول بأن هذا المقر يدر ربحاً ، ولاشك أن المعيار يتفق مع قواعد العدالة الضريبة ، ويتلافى إلى حد كبير مشكلات الازدواج الضريبي .

---

(1) انظر فى ذلك الحكم الصادر في 30/6/1947 ، مجموعة أحكام مجلس الدولة سنة 1945 ، ص 472 .
(2) د. زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 167 .

3- المكاتب :

كثيراً ما تحرص المشروعات على إقامة مكاتب تابعة لها في العديد من الدول لأغراض مختلفة ، فهناك مكاتب تلقي الطلبات . وهناك مكاتب البيع ، ومكاتب خدمة ما بعد البيع ، ومكاتب الشراء ، و مكاتب الاستعلام و مكاتب الدراسات ومكاتب الأبحاث ، وهي ما تعرف باسم منشآت الخدمات . فيما يتعلق بمكاتب تلقي الطلبات من عملاء المشروع وإبلاغها للمقر الرئيسي في الخارج ، في هذا الصدد تذهب الإدارة الضريبية الفرنسية إلى إخضاع مكاتب تلقي الطلبات للضريبة حتى ولو اقتصر نشاطها على تلقي الطلبات و إبلاغها في الخارج .

بينما خالف مجلس الدولة الفرنسي هذا الرأي ، حيث قضى بأن المشروع الفرنسي الذي له ممثل في بلد اجنبي تقتصر مهمته على مجرد تلقي الطلبات من العملاء ، ونقلها إلى مقر المشروع في فرنسا دون أن يكون له سلطه التعهد نيابه عنه ، وليس له أن يتدخل في تسليم البضائع أو يحصل الفواتير ، لايعتبر أن له منشأة مستقرة في الدول التي يعمل فيها هذا الممثل ، ومن ثم لا يخضع للضريبة . [1]

و يذهب جانب من الفقة المصري إلى إخضاع مكاتب تلقي الطلبات للضريبة باعتبارها منشآت مستقرة غير صحيح قانونا ، إذ لا تتوافر في هذه المكاتب خصائص المنشأة المستقرة جميعها ، كالأشخاص الذين يقومون بإدارة هذه المكاتب ليست لهم سلطة التعهد عن المشروع فضلاً عن أن هذه المكاتب لا تحقق ارباحاً فعلية في الدول التي توجد بها . [2]

(1) انظر فى ذلك حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر فى 18 / 3 / 1937 ، مجموعة أحكام مجلس الدولة سنة 1937 ، ص 372 .

(2) انظر هذا الرأي للدكتور زكريا بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 172 .

تذهب أغلب الاتفاقات إلى عدم اعتبار مكاتب تلقي الطلبات منشأة مستقرة ، و من ثم عدم إخضاعها للضريبة ، وفيما يتعلق بمنشأت الخدمات ولها صور كثيرة منها مكاتب تقوم ببيع السلعة التي تنتجها المنشأة الأم في بلد آخر ، و مكاتب خدمة ما بعد البيع ، ومكاتب الشراء ، ومكاتب الاستعلام ، ومكاتب الدراسات، ومكاتب الأبحاث ، ومكاتب الاحصاء ، ومحطات التجارب.

ذهبت إدارة الضريبة الفرنسية إلى اعتبار هذه المنشآت من قبيل المنشآت المستقرة ، وقررت إخضاعها للضريبة ،كما قررت أن المشروع الكائن في الخارج يخضع للضريبة الفرنسية عن الأرباح التي تحققها عن طريق إقامة معرض في فرنسا لتسهيل بيع بضائعة ، و ذلك على الرغم من أن هذا المشروع يقوم بنفسه باتمام الصفقة ، و إرسال البضائع إلى العملاء دون وسيط .

كما قررت إدارة الضريبة الفرنسية أن الشركة الأجنبية التي تمتلك في فرنسا مكتباً مهمته دراسة الأعمال التي تهمها ، تخضع للضريبة عن الأرباح التجارية و الصناعية حتى لو لم تقم بأي نشاط آخر ،كذلك تخضع للضريبة الشركة الأجنبية التي تمتلك في فرنسا مكتباً لا تزاول فيه أي عمل، ولا تقوم فيها بتحصيل أي إيراد ، ويقتصر نشاطه على إعطاء معلومات إلى الجمهور الذي قد يتعامل فيما بعد مع الشركة الأجنبية دون وسيط .

وقد ذهبت أغلب الاتفاقات الثنائية إلى اعتبار بعض المنشآت كالمعارض الدائمة و المعامل من قبيل المنشأة المستقرة ، بينما ذهبت بعض الاتفاقات الأخرى إلى اعتبار المكاتب التي تزاول نشاطاً خارج مقر إدارة المشروع ، وهي مكاتب الاستعلامات والإحصاء والإعلان منشآت مستقرة ، وتخضع لضريبة الدولة التي توجد فيها .[1]

(1) د. زكريا بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 175 .

وتنص الفقرة الرابعة من المادة الخامسة – من اتفاق منظمة التعاون الاقتصادى الأوربي ، على أن لا تشكل مراكز الخدمة بعد البيع مؤسسة مستقرة ؛ لأنها على الرغم من و جود التنظيم الدائم فإن عملها يقتصر فقط على العرض أو لتسليم البضاعة بعد الاتفاق على بيعها .

و إذا ما ثبت أن الخدمات التي تقدمها مكاتب ما بعد البيع تشغل جزءاً منها من نشاط المنشاة فإنه لايمكن اعتبار نشاطها في هذه الحاله من قبيل النشاط المعاون أو المساعد ، و بالتالى تشكل هذه المراكز منشأة دائمة .

4– المصانع :

في كثير من الأحيان يقيم مشروع ما مصانع للانتاج في أكثر من دولة للاستفادة من المزايا النسبية المتوافرة في الدول المختلفة ، و يعتمد على إنتاج كل جزء من السلع في دوله ما و تجميع ذلك في دول أخرى ، و قد يقتصر المصنع على تصدير منتجاته لبيعها في الخارج بواسطة المشروع الأجنبي الذي يتبعة ، فإذا نص القانون الضريبى للدولة الكائن بها هذا المصنع على إخضاع المشروع الأجنبي للضريبة عن نشاطة الذي يباشرة عن طريق ذلك المصنع ، فهنا يجب احترام أحكام هذا القانون وإخضاع هذا المصنع للضريبة ، ومثال ذلك ما نص علية التشريعين البلجيكي و الألماني ، بينما لم يوجد مثل هذا النص في التشريع الفرنسي وهذا أثار ا ختلاف آراء الفقهاء في هذا الصدد، حيث ذهب رأي أول إلى أن المصانع التي يقتصر نشاطها على الإنتاج فقط دون البيع لا تعد منشأة مستقرة ومن ثم لا تسري عليها الضريبة ويستند هذا الرأي إلى أن صنع السلع لاينتج بالضرورة ربحاً ، بينما البيع وحدة هو الذي ينتج الربح ، فضلا«عن أن مجرد تحويل المادة وزيادة قيمتها تبعا لذلك لا يكفي للقول بأن ثمة أرباحاً حققت» .

بينما ذهب رأي ثانٍ إلى اعتبار المصانع منشآت مستقرة ومن ثم تخضع للضريبة على الارباح التجارية و الصناعية ، ويستند هذا الرأي إلى أن مزولة مهمة معينة لا يقتضي بالضرورة القيام بكل الدورة الإنتاجية التي تمر بها السلعة إلى أن تتم العملية التي يتحقق بها الربح المتوقع .

ونحن نؤيد الرأي الأول نظراً لأن إقامة مصنع في الدولة سوف يستفيد من مرافق الدولة العامة ويمثل عبئاً على عائق الدولة التي يوجد بها ، فضلاً عن الأسباب التي أوردها الفريق المؤيد لهذا الرأي .[1]

وقد أخذت الادرارة الضريبية في بلجيكا بالرأي القائل بإخضاع أرباح المصانع للضريبة و لو تم البيع في الخارج ، استناداً إلى أن المصانع تعتبر منشآت مستقرة .

و قد أخذ أغلب الفقة المصري ، بالرأي القائل بإخضاع أرباح المصانع للضريبة حتى ولو تم البيع في الخارج، وقد تبنى القضاء المصري هذا الرأي أيضاً ويفهم ذلك من حكم صدر في حالة عكسية تتمثل في مشروع مصري يقوم بصناعة سلع معينة في مصنع له في الخارج على أن يتم البيع في مصر، فقد قضت محكمة القاهرة الابتدائية بأنه «لا صعوبة فيما إذا كانت المنشأة الموجودة في الخارج منشاة مستقلة ، فإذا أنشأ مصري مصنعاً أو متجراً في الخارج فإن ما يجنية من ربح متجره أو مصنعه بالخارج لا يخضع للضريبة في مصر» .[2]

وتذهب أغلب الاتفاقيات الثنائية إلى اعتبار هذه المصانع والورش من قبيل المنشأة المستقرة ، وتبعاً لذلك تخضع للضريبة في الدول الكائنة بها .[3]

(1) انظر عكس هذا الرأي الدكتور زكريا بيومي ، النظم الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 160 .

(2) انظر في ذلك حكم المحكمة الابتدائية الصادر في 22/11/1953 .

(3) انظر عكس هذا الرأى د. زكريا محمد بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 162 ، 163 .

نلخص مما تقدم إلى أن معيار المنشأة المستقرة يعد معياراً ملائماً وواضحاً لتحديد مدى سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سواء من الناحية النظرية أو العلمية ، و الأخذ بهذا المعيار من شأنه تجنب الازدواج الضريبي للدولة ، إلا أنه يوخذ على هذا المعيار حرمان الدول من بعض الإيرادات التي تتحقق فيها عن طريق منشاة مستقرة ، كما أن الأخذ بهذا المعيار يساعد على التهرب الضريبي خلال اتجاة بعض المشروعات إلى مزاولة النشاط بدون وجود منشأة مستقرة ، ونرى أنه على الرغم من هذه الانتقادات يعد معيار المنشأة المستقرة معياراً جيداً ، ويمكن تلافى هذه الانتقادات من خلال تحديد خصائص المنشأة المستقرة بشكل واضح وجلي ، مع وضع بعض الضوابط التي تحول دون تهرب بعض المشروعات من الخضوع للضريبة .

المبحث الثالث

معيار إقليمية النشاط

يعد معيار إقليمية النشاط من أهم المعايير التي أخذت بها عدد من التشريعات المقارنة ، نظراً للمزايا التي يمكن أن يحققها هذا المعيار ، وسوف نشير إلى معيار إقليمية النشاط في التشريع المقارن .

١ – معيار اقليمية النشاط في فرنسا :

مر القضاء الفرنسي بعدد من المراحل بشأن تحديد معيار فرض الضريبة الفرنسية ، فقد أخذ القضاء الفرنسي في أول الأمر بمعيار المنشأة المستقرة ، و بعد أن استقرت الأحكام لفترة طويلة من الزمن على هذا المعيار تحول القضاء الفرنسي إلى معيار اقليمية النشاط ، وقرر أن العبرة بمزولة النشاط المذكور في فرنسا بصرف النظر عن وجود منشاة مستقرة في فرنسا أو الخارج ، فيكفي للخضوع للضريبة الفرنسية مباشرة نشاط صناعي أو تجاري على وجه الاعتياد أو نشاط يكون كافياً لفرض الضريبة الفرنسية .[1]

وتطبيقاً لذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بأن الضريبة الفرنسية تسري حالة قيام المشروع الأجنبي على وجة الاعتياد في فرنسا بنشاط صناعي أو تجاري ، أو إذا كان هذا النشاط يكمل في فرنسا عمليات تكون دورة تجارية كاملة ، كل ذلك دون اعتبار لوجود منشأة مستقرة في فرنسا من عدمه .

---

(١) يتبنى مجلس الدولة الفرنسي معيار اقليمية النشاط مع صدور أول حكم في 1937/6/8 يقضي بأن أرباح المشروع الأجنبي التي تتحقق من شراء بضائع في فرنسا وبيعها فيها ولم يحتفظ بمنشآت فيها ثم توالت الأحكام بعد ذلك حول هذا المعنى .
انظر فى ذلك juris - classeur fiscal قسم 201 بين 36 .

وفد فسرت الإدارة الضريبة الفرنسية تعبير «دوره تجارية كاملة» بأنها مجموعة العلمليات الضرورية لتحقيق ربح ، سواء كانت مدنية أو تجارية ، وسواء تمت في وقت واحد ، ام بصورة متعاقبة ، و تسري الضريبة على الأرباح التي تنسب عرضاً إلى هذه العمليات .[1]

وعلى ذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بسريان الضريبة ، حتي ولو لم توجد منشأة في فرنسا ، على أرباح شركة أجنبية تزوال بصفة معتادة إعادة التأمين ضد المخاطر المحتمل نشوؤها في فرنسا ، والأرباح التي تحصل عليها شركة أجنبية تعمل في فرنسا من إدارة محفظة ماليه للقيم المنقولة فيها ، دون أن تكون هذه الادارة المركز الرئيسي للشركة ، إلا إذا تبين من ظروف الحال أن العمليات المؤداة على هذه القيم ليست إلا امتداداً ضرورياً للاستغلال في الخارج ، أو النتجية العارضة لأصل صناعي موجود في الخارج ، وكذلك تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من قيام و كيل بإيداع بضائع في مخزن في فرنسا وبيعها منه ، و العمل على اجتذاب العملاء و زيادتهم .[2]

وعلى العكس من ذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بعدم سريان الضريبة إذا قام مشروع أجنبي بشراء مواد أولية في فرنسا ، و تشغيلها في الخارج ، ثم باع المنتجات المصنوعة من هذه المواد في فرنسا ، إذ في هذا الفرض تشتمل الدورة المولدة للأرباح ليس فقط على شراء و بيع في فرنسا ، ولكن أيضاً على صنع تم في خارج فرنسا بحيث لا يمكن القول بأن المشروع أكمل في فرنسا عمليات تكون دورة تجارية كاملة .[3]

كما قضي بعدم سريان الضريبة على أرباح الشركة الأجنبية التي مقرها

(1) انظر فى ذلك juris classeur fiscal - dolmies et kerlan قسم 14 / 1 من 33 .
(2) مجموعة أحكام مجلس الدولة الفرنسي ، سنة 1947 ، ص 394 .
(3) مجموعة أحكام مجلس الدولة الفرنسي ، سنة 1948 ، ص 291 .

إنجلترا ، وتقوم بإبرام عقود توريد فحم مع عميل واحد في فرنسا ، إذ لا يعتبر نشاطها من قبيل اعتياد مزاولة النشاط الصناعي أو التجاري في فرنسا .[1]

2- معيار إقليمية النشاط في المملكة المتحدة :

يذهب القانون الإنجليزي إلى الأخذ بمبدأ الإقليمية لتحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية ، وعلى ذلك تفرض الضريبة على الأرباح التي يحققها في المملكة المتحدة شخص طبيعي غير مقيم فيها ، والناتجة من مزاولة تجاره أو صناعة فيها ، وتفرض الضريبة على أرباح هذا النشاط حتى لو كانت ناتجة عن مزاولة عملية فردية واحدة ، ومعنى ذلك أن المشروع لم يتطلب مزاوله هذا النشاط على وجه الاعتياد .

أما بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تحققها شركة غير مقيمة تزاول تجاره أو صناعة في المملكة المتحدة سواء عن طريق فرع أو وكالة أو بأية طريقة أخرى ، كان يسري عليها المبدأ السابق ، وعلى أثر صدور القانون المالى في 1966 و الذي استحدث ضريبة أرباح الشركات خلاف ضريبة الدخل ، فإن هذا المبدأ يقتصر تطبيقه على الشركات غير المقيمة التي تزاول تجاره أو صناعة في المملكة المتحدة عن طريق فرع أو وكالة ، وذلك في نطاق ضريبة الدخل .

و يلاحظ أن المشرع الإنجليزي لم يحدد المقصود بمزاولة تجارة في المملكة المتحدة إلا أن القضاء تصدر لهذه المسالة في أحكامه ، والتي سوف نشير إليها فيما يلي :

---

(1) مجموعة أحكام مجلس الدولة الفرنسي الصادار في 1947 ، ص 394 .

القضاء الإنجليزي و تحديد معيار إقليمي النشاط:

لاشك أن مزاولة التجارة داخل المملكة المتحدة وفقاً لنصوص قانون ضرائب الدخل الإنجليزى ليست مسالة قانونية بحتة ، و إنما هي مسالة وقائع تقضى بها المحاكم على ضوء ظروف كل حالة على حدة .

وقد ذهب القضاء الإنجليزي في أحد أحكامة إلى أن اصطلاح تجاره تشمل أي تجارة أو صناعة أو مغامرة أو أي مشروع آخر له طبيعة تجارية ، وأن التجارة تزاول عادة في المكان الذي تتم فيه بصوره فعليه العلمليات التي تنتج ربحاً ، فإذا لم يتحقق من هذه العمليات ربح فإنه لا يمكن القول بمزاولة تجارة .

وقضي بعدم خضوع مكاتب الأبحاث وتقديم المعلومات و غيرها من المكاتب التي تقوم بخدمة المشروع الأجنبي للضريبة لأنها لا تزاول تجاره في المملكة المتحدة ، و لم تحقق ربحاً .

كما قضي أيضاً بعدم خضوع مكاتب الشراء التابعة للمشروعات الأجنبية للضريبة ، إذ مجرد القيام بالشراء لا ينتج ربحاً ، ولو تم بصورة منتظمة أو عن طريق منشأة مستقرة ، وقضي أيضاً بأن مزاولة مكتب في المملكة المتحدة لوظيفة تلقي الطلبات لا تعتبر مزاولة للتجارة فيها ، حيث لايحقق ربحاً ، ويستوى ان يتم تلقي الطلبات بواسطة و كيل مقيم في المملكة المتحدة يرسلها إلى الخارج ، أو أن يتم ذلك عن طريق الإعلان أو إرسال النشرات في المملكة المتحدة ، ففي هذه الحالات لا توجد مزاولة التجارة في المملكة التحدة و لم ينتج ربحا .

و على العكس من ذلك ، قضي باعتبار المشروعات غير المقيمة التي يقتصر نشاطها على صناعة السلع في المملكة المتحدة على أن يتم بيعها في

الخارج أنها تزاول تجارة في المملكة المتحدة ، وتقدر ارباح الصناعة بجزء من أرباح البيع(1) .

ويستوي أن تتم مزاولة التجارة عن طريق غير المقيم شخصيا ، أو وكيل يقوم ببيع البضائع داخل المملكة المتحدة .

معايير تحديد إقليمية النشاط في المملكة المتحده : (2)

في ضوء ما سبق يتضح أن هناك أكثر من معيار لتحديد مكان مزاولة التجارة في المملكة المتحدة ، وهي تتمثل في أربعة معايير :-

1) معيار مكان دفع ثمن البضائع .
2) معيار تسليم البضائع .
3) معيار مكان إبرام العقد .
4) معيار مكان التعامل الفعلى .

ويتسم المعياران الأول والثاني بالبساطة والوضوح ، وليس هناك إشكالية في تطبيقهما ؛ ولذا سوف نتناول بالدراسة المعيارين : الثالث و الرابع فقط .

معيار مكان ابرام العقد :

يعد معيار إبرام العقد معياراً مهماً في تحديد المكان الذي تمارس فيه التجارة، ويذهب القضاء الإنجليزي إلى الاعتداد بمكان إبرام العقد حيث تعتبر الأساس لمزاولة التجارة داخل المملكة المتحدة .

وعلى ذلك فإن إبرام العقد في المملكة المتحدة يكفي للقول بخضوع

(1) Commissioners of taxattion v. , op. cit , p 349.

(2) Anonymaus, uK announces double taxation treaty plans, International Tax Review, London, May 2001, vol12,1ss5,p. 3 .

الأرباح الناتجة عن هذا العقد لضريبة الدخل الإنجليزية ، حتى ولو كان تسليم البضائع أو دفع ثمنها تم في خارج المملكة المتحدة ، إلا أنه يشترط أن ينتج عن هذا العقد ربحاً وتطبيقاً لذلك لا تعتبر عقود الشراء التي تبرم في المملكة المتحدة مزاولة لتجارة فيها .

معيار مكان التعامل الفعلي :

إذا كان معيار إبرام العقد معيارا مهماً في تحديد المكان الذي تمارس فيه التجارة ، فإنه ليس كافياً إذا وجدت وقائع أخرى تفوق أهميتها مكان إبرام العقد ، مثال ذلك مكان صنع السلع و إجراء المفاوضات على شروط العقد و تنفيذ العقد كاملاً ، وعلى ذلك يعتبر المكان الذي تزاول فيه العمليات بصورة فعلية وينتج عنها ربح يعد معياراً حاسماً في تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل الإنجليزية ، ويقصد بمزاولة التجارة في مكان ما توجيه الشخص نشاطه في هذا المكان بغرض تحقيق ربح ، يستوي في ذلك أن يكون هذا النشاط هو صنع السلع وبيعها ، أو شراء السلع وبيعها ، أو إجراء المفاوضات للاتفاق على شروط عقد البيع ، أو إبرام العقد أو أو تنفيذه ، وعلى ذلك فهناك أكثر من اعتبار يشكل أهمية في تحديد جوهر التعامل للقول بمزاوله تجارة في المملكة المتحدة والقول بغير ذلك أي اعتبار إبرام العقد عاملاً حاسماً سوف يؤدي إلى نتائج غير منطقية مثال ذلك سهولة التهرب الضريبي عن طريق الاتفاق بين غير المقيم أو وكيله وبين المتعاقد الآخر على إبرام العقد في الخارج تهرباً من دفع الضريبة في المملكة المتحدة [1].

معيار إقليمية النشاط في القانون المصري :

بموجب القانون رقم 157 لسنة 1981 ومن بعده القانون 187 لسنة 1993

(1) د . زكريا بيومي ، النظام الضريبي الدولي ، مرجع سابق ، ص 191 .

بشأن الضرائب على الدخل ، أخضع المشروع أرباح الصفقه المنفردة للضريبة ، حيث جاءت المادة (15 / 2) من القانون الأخير ، ولم تشترط ضرورة مباشرة النشاط في مصر على وجه الاعتياد والاستمرار بالنسبة للأفراد وشركات الأشخاص، بل تسري الضريبة الموحدة على أرباح النشاط التجاري والصناعي على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقه واحدة وفقاً للشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية ، مع ملاحظة أن الصفقه المنفردة يجب أن تتم في إطار نشاط ، بمعنى أن يكون هناك نوع من التنظيم يمكن أن يستخلص منه اتجاه صاحبه إلى الاستمرار في العمل التجاري أو الصناعي حتى ولو كان كل نشاطه قاصراً على صفقه واحدة ، أما بالنسبة للشركات التجارية فيشترط لخضوع أرباحها في مصر للضريبة على أرباح شركات الأموال أن يكون لها منشأة مستقرة في مصر [1].

ويلاحظ على المادة 111 معدلة بالقانون 187 لسنة 1993 ما يأتي :

1 – أضيفت إلى الفقرة الأولى من المادة 111 من قانون 157 لسنة 1981 عبارة بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة ..... وبهذا تكون هذه الإضافة قد أنهت الخلاف حول المعيار الذي يستند إليه في تحديد متى تعتبر المنشأة المصرية مشتغلة في الخارج ، وقد أدى هذا التعديل إلى تناسق هذه المادة المعدلة مع المادة 16 / 2 من القانون الجديد فيما يتعلق بإقليمية النشاط التجاري والصناعي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص الذين يمتد نشاطهم إلى الخارج .

(1) د . زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة الموحد : علي دخل الأشخاص الطبيعيين عالم الكتب ، 1994، ص 166 .

2 – تم تعديل البند (1) من المادة (111) بحيث تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم 159 لسنة 1981 (بدلاً من الخاضعة لأحكام القانون رقم 26 لسنة 1954) حيث إن القانون الأخير قد ألغي ، وحل محله القانون الأول .

وفضلاً عن ذلك فإن المشرع أضاف بعض الجهات إلى نطاق الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال وهي تلك التي تخضع لأية قوانين أخرى غير القانون 159 لسنة 1981 كالشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار أو الخاضعة لقانون الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال أو شركات قطاع الأعمال العام وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى فيما عدا الخاضعين لأحكام الكتاب الأول من هذا القانون وهي شركات الأشخاص بأنواعها المختلفة .

المبحث الرابع

معيار مصدر الربح

يقوم معيار مصدر الربح على أساس فرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق داخل دولة معينة بصرف النظر عما إذا كانت هذه الأرباح تتحقق عن طريق منشأة مستقرة ، أو نتيجة مزاولة نشاط تجاري أو صناعي على وجه الاعتياد .

وفقاً لهذا المعيار تفرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق على إقليم الدولة أياً كان مصدر الدخل ، وأيا كان محل إقامة الممول .

وتفضل بعض التشريعات الأخذ بهذا المعيار نظراً لسهولة تطبيقه في الحياة العملية ، وقد أخذ المشرع الأمريكي بهذا المعيار بالنسبة لأرباح الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في الولايات المتحدة الأمريكية ، وكذلك بالنسبة لأرباح الشركات الأجنبية فيخضع هؤلاء الأشخاص أو الشركات للضريبة على الدخل عن أرباحهم من مصادر أمريكية .

وعلى ذلك إذا قامت شركة أجنبية بصنع نبيذ خارج الولايات المتحدة وقامت ببيعة داخلها فإن الربح الذي تحققه هذه الشركة يعتبر أنه قد نتج في جزء منه من مصدر داخل الولايات المتحدة ، وفي الجزء الآخر من مصدر خارجها .[1]

وإذا قامت شركة بشراء مال منقول في الولايات المتحدة وبيعة خارجها فإن ذلك لا يؤدي إلى سريان الضريبة على الدخل ؛ لأن الشراء غير المتبوع في الولايات المتحدة الأمريكية لا يحقق أي ربح ، وعلى العكس من ذلك ، فإن بيع

(1) standard federal tax repots vol. 4. p. 41026 no. 48.

مال منقول في الولايات المتحدة تم شراؤه من خارجها يترتب عليه خضوع الربح الناتج من البيع بأكمله للضريبة الأمريكية . وتطبيقاً لذلك إذا قامت شركة أجنبية غير مقيمة في الولايات المتحدة الأمريكية بشراء آلات منها وبيعها خارجها ، فإن الربح الذي يتحقق من البيع لا يعتبر ناتجاً من مصدر داخل الولايات المتحدة ، كذلك الشأن إذا احتفظت هذه الشركة بمكتب شراء في الولايات المتحدة .[1]

وأيضاً إذا قام الأجنبي غير المقيم أو الشركة الأجنبية ببيع أموال منقوله في الولايات المتحدة الأمريكية خضع الربح الناتج منه للضريبة الأمريكية ، وإذا تمَّ البيع خارجها لا تسري الضريبة على الأرباح المتحققة منه .[2]

وتأخذ الإدارة المالية الأمريكية حالياً بنظرية انتقال حق الملكية لتحديد مكان البيع تمهيدا لتحديد مصدر الربح كقاعدة عامه إلا أنه إذا اتضح أن الممول يهدف إلى التهرب من الضريبة مثال ذلك قيام الممول بأبرام حصته على خلاف المألوف في العرف التجاري بقصد تحديد مكان انتقال حق الملكية خارج الولايات المتحدة الأمريكية ، فإن الإدارة المالية الأمريكية في هذه الحالة تأخذ على سبيل الاستثناء بنظرية جوهر التعامل ، أي : يتم تحديد مكان البيع تمهيداً لتحديد مصدر الربح .

---

(1) standard federal tax reports : op.cit , no,1.

(2) وجدير بالذكر أن الإدارة المالية الأمريكية ترددت في تحديد مكان البيع بين نظريات ثلاث ، وهي :

أ- نظرية التصرف في المال بمقتضاها يتم تحديد مكان البيع بالمكان الذي يتم فيه التصرف في المال .

ب - نظرية انتقال حق الملكية بمقتضاها يتم تحديد مكان البيع بالمكان الذي يتم فيه انتقال حق الملكية من البائع إلى المشتري .

ج - نظرية جوهر التعامل ، بمقتضاها يتم تحديد مكان البيع بأن يأخذ في الاعتبار جميع العناصر الأساسية المكونة للصفقة مثل المفاوضات وتعتبر العقد وإبرامه وموقع المال ومكان دفع الثمن .

لمزيد من التفصيل راجع د. زكريا بيومي ، إقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية ، مرجع سابق، ص 215 .

وتطبيقاً لذلك رفض القضاء الأمريكي نظرية انتقال حق الملكية ، وأخذ بنظرية جوهر التعامل وذلك في قضية تتلخص وقائعها في أن بعض الأجانب غير المقيمين كونوا شركة تضامن في الأرجنتين غرضها شراء عربات نقل البضائع في الولايات المتحدة الأمريكية لإعادة بيعها إلى الحكومة الأرجنتينية، ويقوم أحد الشركاء في الشركة بالحصول على عروض بيع العربات في الولايات المتحدة ، بينما آخر يبرم عقود البيع في الأرجنتين مع الحكومة الأرجنتينية ، وتدفع هذه الحكومة ثمن العربات مباشرة إلى البائعين الأمريكيين بموجب خطاب ضمان على بنك نيويورك، وقد انتقلت ملكية العربات إلى الحكومة الأرجنتينية في نيويورك ، وازدادت أرباح الشركة الأرجنتينية نتيجة الخصومات التي يمنحها لها البائعون الأمريكيون نظير شراء كميات كبيرة من العربات في الولايات المتحدة ، وقد حكم بأنه ولو أن كل شريك يخضع للضريبة على مقدار الخصم الذي منح له ، إلا أن الأرباح الناتجة من إعاده البيع إلى الحكومة الأرجنتينية لا تخضع للضريبة لأنها ناتجة من مصدر خارج الولايات المتحدة الأمريكية[1] .

(1) جاء هذا الحكم في قضية United States Balamourski وانظر في ذلك .Harvard law Review , vol 69, 1956 , p 567

المبحث الخامس

استثناءات على مبدأ الإقليمية

إذا كانت التشريعات الضريبية المقارنة تتجه إلى الاعتداد بمبدأ الإقليمية كأساس لفرض الضريبة ، فإن هناك بعض التشريعات خرجت على مبدأ الإقليمية عند فرض الضريبة رغبة منها في تلافي تنازع القوانين الضريبية وما يترتب عليه من ازدواج ضريبي أو تهرب ضريبي ، أو بهدف رعاية فرع من فروع التجارة أو الصناعة ، أو اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية ، أو أي هدف اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي يهدف المشرع إلى تحقيقه .

ويمكن أن نشير إلى بعض الأمثلة التي خرج فيها المشرع عن مبدأ الإقليمية في كثير من الدول ، وهي النصوص الاستثنائية للمناطق الحرة وإعفاء أرباح مشروعات الملاحة البحرية أو الجوية التي تزاول النقل الدولى من الضريبة في المكان الذي تحقق فيه الربح ، ولعل السبب في ذلك هو أن مزاولة نشاط هذه المشروعات يتطلب الاحتفاظ بمنشآت متعددة في عدة دول ، وإذا طبق مبدأ الإقليمية على الأرباح التجارية والصناعية ، فقد يؤدي هذا إلى الازدواج الضريبي [1].

وباستقراء التشريعات الضريبية في الدول المختلفة نلاحظ أنها تختلف فيما بينها في الحالات التي تتضمن خروج على مبدأ الإقليمية .

وسوف نتناول موضوع إعفاء مشروعات الملاحة البحرية والجوية من الضريبية في التشريعات الضريبية المختلفة ، ثم نتعرض إلى موقف القانون المالى الدولى من هذا الإعفاء وذلك في مطلبين .

---

(1) انظر التشريع الضريبى الأمريكى الداخلي - مجموعة الضرائب الداخلية .

المطلب الأول

مدى خضوع مشروعات الملاحة البحرية والجوية للضريبة

في التشريع المقارن

سوف نستعرض موقف التشريعات الضريبية المختلفة حول مدى خضوع مشروعات الملاحة البحرية والجوية للضريبة في التشريعات المختلفة.

أولاً – التشريع الأمريكي :

قرر المشرع الضريبي الأمريكي منح إعفاء لمشروعات الملاحة البحرية والجوية من الضريبة وفقاً لشروط معينة ، وهذا ما يتضح من النص الآتي :

«يعفى من ضريبة الدخل الإيرادات التي تتحقق من تشغيل السفن المسجلة طبقاً لقوانين بلد أجنبي ، بشرط منح إعفاء مماثل للمواطنين الأمريكيين أو الشركات المكونة في الولايات المتحدة الأمريكية» .

كما يُعفى أيضاً الإيرادات التي تتحقق من تشغيل طائرات مقيدة طبقاً لقوانين بلد أجنبي بشرط منح إعفاء مماثل للمواطنين الأمريكيين أو الشركات المكونة في الولايات المتحدة الأمريكية .

ويتضح من هذا النص أن المشرع الأمريكي اشترط لإعفاء مشروعات الملاحة البحرية والجوية من الضريبة أن تكون الأرباح المتحققة من تشغيل سفن أو طائرات مقيدة طبقاً لقوانين بلد أجنبي إن تعامل الدوله التي تتبعها هذه السفن أو الطائرات المواطنين الأمريكيين أو الشركات المكونة في الولايات المتحدة التي تعمل في الملاحة البحرية أو الجوية معاملة المثل ، ومعنى ذلك أن

هذا الإعفاء يتم بقوة القانون بمجرد تحقق شروطه ودون حاجة إلى أي أجراء إداري آخر .

3 – التشريع الفرنسي :

سار التشريع الفرنسي على نفس النهج الأمريكي ، وإن اختلف معه في بعض الجزئيات «حتى جاءت المادة (246) من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية ونصت على» أن تعفى الأرباح التي تحققها مشروعات الملاحة البحرية أو الجوية المؤسسة في الخارج والناتجة من استغلال السفن أو الطائرات الأجنبية من الضريبة ، بشرط أن تمنح هذه البلاد إعفاءً متبادلاً ومماثلاً لمشروعات الملاحة الفرنسية[1] .

وتحدد الإجراءات والضرائب التي يتناولها هذا الإعفاء لكل بلد يعقد معه اتفاق بالطريق الدبلوماسي ، ويصدر بهذه الاتفاقات قرارات يوقعها وزير المالية ، وتعرض على الهيئة التشريعية في خلال ثلاثة أشهر لاعتمادها .

والأرباح التي تحققها مشروعات الملاحة البحرية أو الجوية في البلاد التي وافقت على الإعفاء المتبادل المنصوص عليها في الفقرة السابقة ، والتي يكون مقرها فرنسا ، تدخل في وعاء الضريبة المستحقة في فرنسا على هذه المشروعات.

ويتضح مما تقدم أن المشرع الفرنسي تطلب توافر شروط ثلاثة لاستفادة مشروعات الملاحة البحرية والجوية من الإعفاء الضريبي وهذه الشروط هي [2] :

(1) J.C. Martiner et p. dimalta , Droit Budgetaire paris Librairide la cour de Co-ssation 2, eme edition , 1988.,p.62.

(2) Ibid, p. 70 .

أولاً – أن تعمل هذه المشروعات في الملاحة البحرية أو الجوية ، وعلى ذلك يخرج من مجال الاستفادة من هذا الإعفاء المشروعات التي تعمل في الملاحة النهرية . ويثور التساؤل حول موقف مشروعات الملاحة المختلطة التي تزاول جزءاً من نشاطها في البحر والجزء الآخر في النهر ، ولعل الرأي مستقر في هذه الحالة على أن العبرة في تحديد طبيعة الملاحة هي بالملاحة الأكثر أهمية .

ثانياً – أن تكون الإيرادات ناتجة عن استغلال سفن أو طائرات أجنبية في نقل الركاب والبضائع والبريد.

ويشير هذا الشرط إلى الإعفاء من الضريبة يقتصر على السفن والطائرات عندما تستغل في أعمال محدده ، وهى نقل الركاب والبضائع والبريد ، وعلى ذلك لا يستفيد من هذا الإعفاء عمليات تسلم السلع ووضعها على الرصيف ، ثم إعادة شحن السلع التي يرسلها الشاحنون الفرنسيون بالسكك الحديدية .

فضلاً عن ذلك يجب أن تكون السفينة أجنبية وتكون السفينة كذلك إذا كانت تحمل علم أو جنسية البلد الذي يوجد فيه مقر المشروع الأجنبي ، كما يشترط أن تكون الطائرة أجنبية ، وتكون كذلك إذا تحمل جنسية البلد الذي يوجد به مقر المشروع الأجنبي ، والرأى مستقر على أن الطائرة تكتسب جنسية الدولة المسجلة بها .

ويثور التساؤل حول الحالة التي يستغل مشروع أجنبي طائرات تحمل جنسية الدولة التي يوجد بها مقر المشروع ، وتستغل طائرات أخرى مستأجرة لا تحمل جنسية الدولة التي يوجه بها مقر المشروع ، فالرأي مستقر في هذه الحالة على أن الإعفاء يقتصر فقط على الأرباح الناتجة من استعلال السفن أو الطائرات التي تكتسب جنسية الدولة التي بها مقر المشروع ، وعلى ذلك

تخضع للضريبة أرباح استغلال الطائرات التي تحمل جنسيات دول أخرى غير الدولة التي يوجه بها مقر المشروع .

ثالثاً – أن يكون الإعفاء متبادلاً ومتماثلاً .

يشترط لإعفاء إيرادات مشروعات استغلال السفن والطائرات الأجنبية من الضريبة الفرنسية ، أن تمنح المشروعات الفرنسية المتعلقة بالملاحة البحرية والجوية إعفاءً مماثلاً للإعفاء الذي تمنحه فرنسا للمشروعات التي يوجد مقرها بتلك الدول الأجنبية .

والشرط هنا لا يتحقق بمجرد إعفاء المشروعات الفرنسية المذكورة من الضريبة الأجنبية ، وإنما يشترط أن يكون الإعفاء مماثلاً للإعفاء الذي تمنحه فرنسا للمشروعات التي يوجد مقرها بتلك الدول الأجنبية .

وفي حقيقة الأمر هناك صعوبة في تحقق هذا الشرط نظراً لصعوبة تحقيق التماثل بسبب اختلاف الضرائب بين فرنسا وغيرها من الدول الأجنبية .

وتفادياً لهذه الصعوبات فإن العمل يجرى في فرنسا على أن تتحدد إجراءات الإعفاء والضرائب التي يتناولها الإعفاء بالنسبة لكل دولة ، باتفاق دبلوماسي وهذا الاتفاق يصدر به قرار من وزير المالية ، ويجب عرضه على السلطة التشريعية في خلال ثلاثة أشهر للموافقة عليه وإصداره في صوره قانون .

ثالثاً – التشريع المصري:

مر التشريع المصري بعدد من التطورات فيما يتعلق بإعفاء شركات الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج من ضريبة الأرباح التجارية

والصناعية ، وقد عرف التشريع المصري إعفاء هذا النوع من المشروعات الضريبية لأول مرة بموجب المرسوم بقانون رقم 199 لسنه 1952 ، حيث نصت المادة الأولى منه على أن «يجوز لمجلس الوزراء أن يقرر إعفاء شركات الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المنصوص عليها في القانون رقم 14 لسنه 1939 المشار إليه إذا قررت الدول التابعة لها هذه الشركات معاملة الشركات المصرية بالمثل : ثم عدلت المادة الأولى من المرسوم سالف الذكر بمقتضى القانون رقم 588 لسنه 1953 ، بحيث يمتد الإعفاء ليشمل الضريبة على إيراد القيم المنقولة التي تستحق على أرباح الشركات الأجنبية للطيران الواردة في البند أولاً من المادة (1) . ثم عدلت نفس المادة مرة أخرى بموجب القانون رقم 20 لسنه 1959 ، حيث نص التعديل على أن يكون الإعفاء بقرار من رئيس الجمهورية بدلاً من قرار من مجلس الوزراء . واستبدل مصطلح «شركات» بمصطلح «منشآت» نظراً لأن المصطلح الأخير أكثر عمومية واتساعاً بحيث يستوعب جميع أنواع المؤسسات التي تعمل في شؤون الطيران ، سواء كانت تملكها الحكومات أم شركات عامة أو خاصة [1].

وفي تعديل أخير لنفس المادة سالفة الذكر صدر القانون رقم 119 لسنه 1963 وجاء التعديل مقرراً أن الإعفاء بقوة القانون ، بعد أن كان جوازياً ودون حاجة إلى استصدار قرار من رئيس الجمهورية ، بشرط المعاملة بالمثل إلا أن القانون استثنى من هذا الإعفاء الحالة التي يكون فيها للمنتفع من التوزيع موطن ضريبي في مصر .

وعلى ذلك فإن المشرع المصري يكون قد تطلب توافر شروط ثلاثة لتمتع

(1) د. زكريا بيومي ، مرسوم الضرائب الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، مرجع سابق ، ص 231 وما بعدها .

شركات الطيران الأجنبية من الضريبة وهى :

أ– ضرورة أن تكون منشأة الطيران أجنبية .

ب– تزاول منشأة الطيران الأجنبية نشاطاتها في مصر والخارج ، وبمفهوم المخالفة ، إذا كانت الطائرات التابعة لهذه المنشآت تعمل في مصر وحدها فإنها لا تتمتع بها الإعفاء .

ج– أن تعامل الدولة التابعة لها هذه المنشآت منشآت الطيران المصرية بالمثل .

وعلى ذلك إذا توافرت هذه الشروط فإن منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج تتمتع بإعفاء ضريبى بقوة القانون .

المطلب الثانى

إعفاء مشروعات الملاحة البحرية والجوية

من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في القانون المالي الدولي

أن مشروعات الملاحة البحرية والجوية بطبيعتها تمارس نشاطها في أكثر من دولة ، إذا كانت قاعدة الإقليمية تقتضي أن تفرض كل دولة الضرائب على المشروعات التي تمارس نشاط على إقليمها ، فمعنى ذلك أن مشروعات الملاحة البحرية والجوية سوف نتعرض لازدواج ضريبي دولي ، وهذا أمر يؤدي إلى ارتفاع تكاليف تقديم هذه المشروعات لخدماتها ، ومن ثم تعرقل حركة الملاحة البحرية والجوية .

لذلك حرصت الدول والمنظمات على إبرام الاتفاقات الدولية التي تقضي بإعفاء مشروعات الملاحة البحرية والجوية من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وسوف نشير لنماذج الاتفاقات الدولية والاتفاقات الثنائية، وأخيراً مجهودات المنظمة الدولية للطيران المدني .

أولاً – نماذج الاتفاقات الدولية:

بدأت الخطوة الأولى لمعالجة مشكلة الإزدواج الضريبي لمشروعات الملاحة البحرية والجوية بتقديم لجنة الخبراء الفنيين تقرير إلى اللجنة المالية لعصبة الأمم سنة 1925 يتضمن رأياً يجنب مشروعات الملاحة البحرية والجوية التعرض للإزدواج الضريبى ، وهو أن الحق من فرض الضريبة على مجموع أرباح مشروعات الملاحة البحرية يكون فقط للدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي للمشروع بشرط التبادل وبصرف النظر عن الدولة التي

تحققت فيها الأرباح .[1]

وقد وضعت لجنة الخبراء الحكوميين نماذج اتفاقات ثلاثة عام 1928 ، وقد تبنت هذا الرأى ، حيث ورد في هذه النماذج أن الحق في فرض الضريبة يكون للدولة التي يوجد بها موطن المشروع ، والمقصود بالموطن المكان الذي يوجه فيه مقر الإدارة الفعلى للمشروع، وقد توسعت هذه النماذج بحيث امتدت إلى مشروعات الملاحة الجوية إلى جانب مشروعات الملاحة البحرية .[2]

وقد جاء نموذج المكسيك وقد أخذ بمبدأ آخر ، وهو خضوع الأرباح التي يحققها مشروع أحد الدولتين المتعاقدتين من استغلال السفن أو الطائرات لضريبة الدول التي تسجل فيها هذه السفن أو الطائرات .

جاء نموذج لندن مؤيداً رأي لجنة الخبراء الفنيين والحكوميين ، ونص على أن تخضع الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين من استغلال السفن أو الطائرات في النقل الدولى لضريبة الدولة التي يوجد بها الموطن المالي للمشروع ، ويقصد بالموطن المالي للمشروع المكان الذى يوجه به مقر الإدارة الفعلي .

وجاء نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ونص على ما يلي[3]:

1 - تخضع الأرباح التي تتحقق من عمليات النقل بالسفن أو الطائرات بين الدول لضريبة الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي للمشروع.

2 - تخضع الأرباح التي تتحقق من عمليات النقل الداخلي بالمراكب لضريبة الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي للمشروع .

---

(1) انظر المادة (5) من نموذج المكسيك ، نموذجاً المكسيك ولندن ، ص 60 .

(2) Alberto J Morales , Mexico Establisles Treaties to avoid double Taxation , Internationsl , Financial law review , london , sep 2002, vol 12 , iss 9 , p.9.

(3) انظر المادة (8) من نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ، صـ 46 وأيضاً:
Model Double Taxation Conventien , OECD Committee , op. cit. p. 45.

3 – إذا كان مقر الإدارة الفعلي لمشروع يقوم بعمليات النقل بين الدول أو يقوم بالنقل المائي الداخلي كاشفاً على ظهر سفينة أو مركب فيجب اعتبار هذا المقر موجوداً في الدولة المتعاقدة الكائن بها الميناء الوطني للسفينة أو المركب، أما إذا لم يوجد مثل هذا الميناء الوطني فإنه يعتبر موجوداً في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها مجهز السفينة أو المركب .

ثانياً – الاتفاقات الثنائية:

هناك نوعان من الاتفاقات الثنائية في هذا الصدد، اتفاقات خاصة تبين تفصيلاً المعاملة الضريبية لمشروعات الملاحة البحرية والجوية، واتفاقات عامة تعالج الازدواج الضريبي على مختلف أنواع المشروعات . وباستقراء العديد من الاتفاقات يلاحظ أنها تختلف في تحديد الدولة التي لها حق فرض الضريبة على أرباح مشروعات الملاحة البحرية والجوية ، ويمكن أن نشير إلى الاتجاهات المختلفة لهذه الاتفاقات ، والتي تمثل فيما يلي :

أ – اتفاقات تنص على أن فرض الضريبة على الأرباح التي تحققها مشروعات الملاحة البحرية أو الجوية يكون فقط للدولة التي يوجد فيها مقر إدارة المشروع [1].

ب – اتفاقات تنص على أن فرض الضريبة على الأرباح التي تحققها المشروعات المذكورة يكون فقط للدولة التي يوجه فيها مقر الإدارة الفعلى للمشروع [2] .

---

(1) وقد أخذت بهذا الاتجاه اتفاقات فنلندا وألمانيا فى 25/9/1935 (مادة 4) ص 54 ألمانيا ورومانيا فى 8/2/1938 مادة (4) ص 25 ، الدانمرك وألمانيا فى 16/12/1938 مادة (7) ، ص 73 والمانيا ويوغوسلافيا فى 5/2/1940 (مادة 4) ص 18 ، وألمانيا وبلغاريا فى 28/11/1940 مادة (4) ، ص 4 ، والنمسا وسويسرا في 12/11/1953 مادة (5) ، ألمانيا الاتحادية ولكسمبورج في 23/8/1958 ، مادة (7/1) ، مجموعة الاتفاقات الدولية ، المجلد الأول والثاني.

(2) وقد اخذت بهذا الاتجاه اتفاقات هنغاريا ورومانيا فى 28/10/1937 مادة (4) ص 49 وجدير بالذكر أن هذا الاتفاق يشمل أيضاً مشروعات الملاحة النهرية ، الدانمرك وفنلندا في 2/12/1937 مادة (5)=

ج – اتفاقات تنص على أن الأرباح التي يحققها مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين من تشغيل السفن أو الطائرات تعفى من الضريبة في الدول الأخرى [1].

د – اتفاقات تقرر أن الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين من تشغيل السفن أو الطائرات المسجلة في هذه الدولة تفرض عليها الضريبة فقط في الدول التي تسجل فيها [2].

هـ – اتفاقات تقرر أن أرباح المشروعات المذكورة تخضع للضريبة فقط في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي ، بشرط أن تحمل السفن أو الطائرات جنسية هذه الدولة [3].

و – اتفاقات أخذت بالنص الوارد بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ز – اتفاقات أخذت بمعيار مختلف تماماً عما سبق ، وهو فرض الضريبة في الدولتين المتعاقدتين ، وتخفيض الضريبة في كل دولة بما يقابل الضريبة المفروضة على أرباح المشروع في الدول الأخرى [4].

= ص54، الدانمرك والسويد في 21/6/1947 (مادة 6) ص 169 ، بلجيكا وفنلندا فى 11/2/1954 (مادة 70) ص 78، فرنسا وأسبانيا فى 8/2/1963 مادة (12) ، مجموعة الاتفاقات الدولية ، المجلد الأول والثاني.

(1) وقد أخذت بهذا الاتجاه اتفاقات كندا والمملكة المتحدة في 5/6/1946 مادة (5) ص 134 ، روديسيا الجنوبية والمملكة المتحدة في 3/9/1946 مادة (5) ص 141 ، نيوزيلندا والمملكة المتحدة فى 27/5/1947 ، مادة (5) ص 173 ، الدومينكان والمملكة المتحدة فى 4/9/1949 ، مادة (5) ص 45 ، فرنسا والملكة المتحدة فى 14/12/1950 مادة (8) ص 117 ، فنلدا وهولندا فى 29/3/1954 مادة 7 ،ص 87 ، سويسرا والمملكة المتحدة في 30/9/1954 مادة (5) ص 141 ، انظر مجموعة الاتفاقات الضريبية الدولية .المجلد الاول ، والثاني ، والسادس ، والتاسع.

(2) وقد أخذت بهذا الاتجاه اتفاقات اليونان والولايات المتحدة في 20/2/1950 مادة (5) ص 80 ، استراليا وكندا في 1/10/1957 مادة (5) ، وبلجيكا وكندا فى 10/4/1958 مادة (5) اتفاق رقم 11 ، انظر مجموعة الاتفاقات الضريبية الدولية ، المجلد السادس والتاسع .

(3) وقد أخذت بهذا الاتجاه اتفاقات فرنسا والسويد فى 24/12/1936 مادة (5) ص 15 ، إيطاليا ورومانيا فى 3/12/1938 مادة (4) ص 67 ، ويشمل مشروعات الملاحة النهري ، فرنسا وهولندا في 30/12/1949 (مادة 6/1) ص 73 المرجع السابق ، المجلد الأول والثاني .

(4) وقد أخذت بهذا الاتجاه اتفاقات سيلان والسويد فى 18/5/1957 مادة (5) المجلد التاسع ، المرجع السابق .

اتفاق دولة الكويت وجمهورية مصر العربية والصادر بها القانون الكويتي رقم 22 لسنه 2006 :

فيما يتعلق بالضرائب على مشروعات النقل البحري والجوي نصت المادة (8) من القانون الكويتي رقم 22 لسنه 2006 على ما يلي :

1 – تخضع أرباح مشروع تابع لدولة متعاقدة من تشغيل سفن أو طائرات في النقل الدولى للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة .

2 – لأغراض هذه المادة ، فإن أرباح تشغيل السفن أو الطائرات في حركة النقل الدولى تشمل :

أ – الأرباح الناتجة من تأجير السفن والطائرات دون طاقم .

ب – الأرباح من استعمال أو صيانة أو تأجير الحاويات وكذلك العربات والمعدات المماثلة للشحن بالحاويات، والتي تستعمل لشحن السلع والبضائع ، حينما يكون ذلك التأجير أو ذلك الاستعمال أو الصيانة أو التأجير ، وذلك حسب الحالة ، تابع لحركة السفن أو الطائرات في النقل الدولي .

3 – تطبق أحكام الفقرة (1) على الأرباح الناتجة من المشاركة في اتحاد أو عمل تجاري مشترك أو في وكالة تشغيل دولية [1] .

أهم المبادئ التي تضمنتها الاتفاقيات العامة لدولة الكويت بشأن مشروعات الملاحة الجوية والبحرية :

باستقراء النصوص الواردة في اتفاقات الازدواج الضريبي العامة

---

(1) انظر المادة (8) من القانون رقم 22 لسنة 2006 بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل .
وأخذ بهذا المبدأ اتفاقية دوله الكويت مع سوريا والصادر بها القانون رقم 1 لسنه 2000 بشأن تجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، وكذلك اتفاقية دولة الكويت مع لبنان والصادر بها القانون رقم 23 لسنه 2002 واتفاقية دولة الكويت مع ماليزيا الصادر بها القانون رقم 25 لسنه 2004 .

الموقعة بين دولة الكويت وغيرها من الدول والمتعلقة بالمعاملة الضريبية لمنشآت الملاحة البحرية والجوية نجد أنها قد تضمنت المبادئ الآتية :

1 - تسري الضريبة على أرباح مشروعات الملاحة الجوية والبحرية في الدولة المتعاقدة التي يوجه فيها مقر الإدارة الفعلي للمشروع .

2 - أرباح هذه المشروعات تشتمل الأرباح الناتجة عن تأجير السفن والطائرات دون طاقم واستعمال أو صيانة أو تأجير الحاويات ، وكذلك العربات والمعدات المماثلة للشحن بالحاويات ، والتي تستعمل لشحن السلع والبضائع - والأرباح الناتجة من المشاركة في اتحاد أو عمل تجاري مشترك، أو في وكالة تشغيل دولية .



الباب الرابع

القانون الضريبي الكويتي وتجنب تنازع القوانين



الباب الرابع

القانون الضريبي الكويتي وتجنب تنازع القوانين

تمهيد وتقسيم :

تعد دولة الكويت من الدول النفطية أي تعتمد على الإيرادات النفطية كمصدر أساسي لتغطية النفقات العامة ، ولم تعرف دولة الكويت الضرائب ، إلا مؤخراً في عام 1951 ، ففي أعقاب الحرب العالمية الثانية وحدوث زيادة مطردة في إنتاج النفط في الدول العربية، والارتفاع الهائل في أسعار البترول الخام وزيادة دخل شركة النفط الأجنبية التي حصلت على امتياز من هذه الدول ، في مقابل تدني المقابل الذي تحصل عليه الدول النفطية ، على أثر ذلك لجأت الدول النفطية ، وفي مقدمتها دولة الكويت ، إلى فرض ضرائب على الشركات صاحبة الامتيازات في إقليمها كوسيلة لتحقيق التوازن الاقتصادي بين ميزان القوى ، بينها وبين شركات النفط الأجنبية صاحبة الامتياز [1].

وتتكون الإيرادات غير النفطية بالاقتصاد الكويتي كما هو الحال في دول العالم المختلفة من حصيلة الضرائب على صافي الدخل والأرباح والضرائب والرسوم على السلع والخدمات والضرائب والرسوم على التجارة والمعاملات الدولية ، وذلك فضلاً عن إيرادات نقل الملكية والرسوم المتنوعة ، والإيرادات

---

(1) عرفت الدول العربية الامتياز كوسيلة لاستغلال نفطها فى وقت كانت هذه الدول تخضع لسيطرة الاستعمار الأجنبي بصورة أو أخرى، الأمر الذي طبع هذه الاتفاقيات بخصائص مجحفة بالدول العربية واستطاعت الشركات العالمية بحكم السيطرة التي كانت تتمتع بها فى ذلك الوقت على السوق العالمية للنفط ، أن تضع نصوصا تحقق مصالحها وتحميها، وكانت المبالغ النقدية الممنوحة للدول مانحة الامتياز ضيئلة للغاية ويرجع ذلك أيضا إلى عدم تقرير حكومات الدول المالكة للنفط لقيمة تلك المادة وأهميتها الاقتصادية إلى جانب فقدان رؤوس الأموال لدي تلك الدول للمخاطرة بها وكذلك الخبرة الفنية انظر فى ذلك د. خالد سعد زغلول حلمي، النظم القانونية والسياسية للنفط العربي ووسائل تسوية المنازعات النفطية، مطبوعات كلية الحقوق-جامعة الكويت، الطبعة الثانية 2000، ص69 .

الرأسمالية ، وبعض إيرادات الخدمات العامة [1].

وجاء الدستور الكويتي واضعاً الأطر اللازمة لفرض الضرائب والرسوم وذلك في المادة ,134,48,24 .

وتنص المادة (24) من الدستور على أن العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة وتنص المادة (48) على أن أداء ضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون وتنص المادة (134) على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة إلا بالقانون. ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون.

وقد عرفت دولة الكويت حتى الآن نوعان من الضرائب، النوع الأول ضرائب الدخل المفروضة على شركات النفط وغيرها من الشركات بموجب المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 ، والنوع الثانى الضرائب الجمركية بموجب القانون رقم 113 لسنة ,1980 وتسعى الحكومة الكويتية في الوقت الراهن إلى اتساع نطاق فرض الضرائب والرسوم لتنويع مصادر دخلها ، وإيجاد مصادر بديلة للإيرادات النفطية التي أصبحت حصيلتها عرضة لتقلبات الأسعار، وتأثر هذه الأسعار بالأزمات التي تتعرض لها الدول المستوردة للنفط. مثال ذلك تأثر أسعار نفط دول الخليج العربي إبان الأزمة الاقتصادية التي تعرضت لها دول جنوب شرق آسيا في عام 1997 وهذا أدى إلى انخفاض حجم وارداتها النفطية فقل الطلب على النفط وانخفضت أسعاره، الأمر الذي أثر على الإيرادات النفطية لدول الخليج العربي ، وسوف نتناول دراسة كل من المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 والتعديلات التي أدخلت علية بموجب

(1) د. عبد الهادي النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل بين الواقع والمستقبل فى الاقتصاد الكويتي مجلة حقوق الكويت، سبتمبر ,1981 العدد الثالث، السنة الخامسة،صـ199 الصادر عام 1962 .

القانون رقم 26 لسنة 1967 ، والقانون رقم 34 لسنة 1970 والمعاملة الضريبية للاستثمار الأجنبي في دولة الكويت، واتفاقات دولة الكويت مع جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.

وسوف نتناول دراسة هذا الباب في فصول ثلاثة على النحو الآتي :

الفصل الأول : مرسوم بقانون ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955 وتعديلاته .

الفصل الثاني : المعاملة الضريبية للاستثمار الأجنبي في دولة الكويت .

الفصل الثالث : اتفاقات دولة الكويت مع جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل .



الفصل الأول

مرسوم بقانون ضريبة الدخل الكويتية
رقم 3 لسنة 1955 وتعديلاته

الفصل الأول

مرسوم بقانون ضريبة الدخل الكويتية

رقم 3 لسنة 1955 وتعديلاته

صدر المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 بتاريخ 10/10/1955 بفرض ضريبة الدخل الكويتية ليحل محل المرسوم الصادر عام 1951 . وقد لحقت بالمرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 تعديلات متتالية كان أبرزها القانون رقم 26 لسنة 1967 والقانون رقم 34 لسنة 1970، ويلوح في الأفق مشروع قانون في شان الضريبة على الدخل في دولة الكويت.

عرفت دولة الكويت الضرائب منذ أكثر من نصف قرن تقريباً ، حيث صدر أول قانون ضريبي في عام 1951 ، وصدر بمرسوم باسم «مرسوم ضريبة الدخل الكويتي» ولم يستمر العمل بهذا المرسوم فتره طويلة، حيث سرعان ما صدر المرسوم بقانون رقم 3 لسنه 1955 ، وعرف باسم مرسوم ضريبة الدخل الكويتية، وحل محل المرسوم الصادر عام 1951 [1].

وما زال المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 مطبقاً حتى يومنا هذا ، وقد طرأ على هذا المرسوم تعديلات من أهمها القانون رقم 26 لسنة 1967 والقانون رقم 34 لسنة 1970 ، وفي حقيقة الأمر إن المرسوم رقم 3 لسنة 1955 [2] قد صدر

---

(1) د. عبد الهادي النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل بين الواقع والمستقبل فى الاقتصاد الكويتي، مرجع سابق ، ص 199 .

(2) جدير بالذكر أن المرسوم رقم 3 لسنة 1955 قد صيغ باللغة الإنجليزية وتم ترجمتة بعد ذلك إلى اللغة العربية، وجاءت الترجمة ركيكة تفتقر إلى الدقة فى معاني الكلمات، كما أن هناك كثير من العبارات الغامضة وغياب كثير من أحكام فرض وتحصيل الضريبة . انظر د. عبد الهادي النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل ، مرجع سابق ص202 .

في ظروف معينة لتحقيق أهداف محدودة، إما عن الظروف التي صدرت في ظلها هذا المرسوم هو ارتفاع عوائد شركات النفط الأجنبية العاملة في الكويت مقابل تدني العوائد التي تحصل عليها دولة الكويت، أما عن الهدف من إصدار هذا المرسوم وهو فرض ضرائب على شركات النفط الأجنبية العاملة في الكويت من أجل رفع عوائد دولة الكويت من الاستثمارات النفطية بما يحقق التناسب بين طرفي اتفاقات الامتياز، حيث كان الامتياز هو الصيغة القانونية الأكثر انتشاراً في استثمار الدول العربية لنفطها ، وكانت هذا الاتفاقات تجسد نجاح الاستثمارات الأجنبية ومن ورائها الدول المصدرة لرؤوس الأموال فيما مضى، في الانتقاص من سيادة الدول النامية المضيفة لرأس المال الأجنبي، مقابل مبالغ زهيدة تدفع للدول النفطية ، [1] كما هدف المرسوم 3 لسنة 1955 وما طرأ علية من تعديلات إلى تحويل صفة العائد التي تحصل عليه دولة الكويت من شركات النفط الأجنبية العاملة لديها إلى ضريبة، وهو ما يحقق فائدة لشركات النفط الأجنبية تتمثل في تجنب دفع ضرائب على الدخل في البلدان التي أسست فيها أو الدول الأم، وفقاً لنظام Credit Tax، الذى يقضي بخصم مقدار الضرائب التي تدفعها الشركات لدولة أخرى من مقدار الضريبة المستحقة عليها في الدولة التي أسست فيها أو الدولة الأم .

على أثر صدور المرسوم رقم 3 لـ1955 بفرض ضريبة على دخل الشركات الأجنبية العاملة في الكويت ثار جدل وخلاف حول مدى إمكانية اعتبار الإتاوة أو الريع نفقات وتكلفة إنتاج تقبل الخصم من الدخل الإجمالى لصاحب الامتياز عند تحديد الوعاء الضريبي ، أو قرضاً يجب خصمه من مقدار الضريبة المفروضة .

(1) د. خالد سعد زغلول ، النظم القانونية والسياسية لاستغلال النفط العربي ووسائل تسوية المنازعات النفطية ، مرجع سابق ، ص 12 .

فطالبت الدولة مانحة الامتياز بتنفيق الريع أي : اعتبار الريع بمثابة نفقات وتكاليف تكون واجبة الخصم من الدخل الإجمالي قبل فرض الضريبة عليها ، بينما طالبت الشركات صاحبة الامتياز باعتبار الريع قرضاً يجب خصمه من مقدار الضريبة المفروضة .

ومن أجل حل هذه المشكلة تصدى المؤتمر الرابع للدول المصدرة للبترول (الأوبك) المنعقد في الفترة بين 4 إلى 8 يونيو 1962 بمدينة جنيف وبعد مفاوضات طويلة ، انتهى الأمر إلى صدور القرار رقم 33 الذي أدى إلى تنفيق الريع أو الإتاوة[1] ، إلا أن هذا القرار تعرض لهجوم وانتقادات شديدة من قبل الشركات صاحبة الامتياز ، ورفضت مجموعة أرامكو والكونسورتيوم – الاعتراف بهذا القرار في المفاوضات التي أجريت في مدينة الطائف وباريس خلال شهري أغسطس وأكتوبر 1962 – ، وطلبت السعودية وإيران تطبيق القرار المذكور .

وهذا الأمر أدى إلى تحويل المفاوضات من نطاق فردي إلى نطاق جماعي متمثل في الأوبك ، وفي نهاية المطاف أذعنت الشركات الأجنبية ، وقبلت تعديل اتفاقيات الامتياز وإدخال الأتاوة ضمن عناصر النفقات (وذلك في جنيف في 13 نوفمبر 1964) ، وفي مقابل ذلك اشترطت هذه الشركات أن تحصل على خصم على الأسعار المحلية في شكل مسموحات.[2] وكذلك اشترطت في حالة نشوء أى نزاع بينها وبين الحكومة اللجوء إلى التحكيم بصورة إجبارية ، وحتى دون رغبة الحكومة في ذلك .

وفي ضوء هذا الاتفاق صدر قرار الأوبك رقم 49 في المؤتمر السابع

(1) Opec ,Resolutions Adopted at the conference of the organization of the petroleum Exporting countries ,1962 ,P.75.

(2) بدأت المسموحات بمعدل 8,5 من الأسعار المعلنة عام 1964 ، وتم إلغاء المسموحات تدريجياً حتى تم إلغاء المسموحات تماماً عام 1972 .

المنعقد في جاكارتا عام 1964 معتبراً الريع (الأتاوة) من قبيل النفقات والتكاليف مقابل شروط معينة ، تاركاً للدول الأعضاء حرية قبول عرض الشركات أو رفضه في ضوء مصالحها[1] .

وسوف نتناول هذا الفصل في مباحث خمسة على النحو الآتي :

المبحث الأول : نطاق سريان الضريبة .

المبحث الثانى : الدخل الخاضع للضريبة .

المبحث الثالث : التنظيم الفنى للضريبة .

المبحث الرابع : تقادم دين الضريبة .

المبحث الخامس : تسوية المنازعات الضريبية .

(1) تعتبر قطر أول دولة قامت بتعديل اتفاقها مع شركة نفط قطر وكونت شركة شل قطر، وذلك عام1964 ، ثم تبعتها بعد ذلك إيران فى يناير 1965، ثم توالت الدول العربية بعد ذلك.

المبحث الأول

نطاق سريان الضريبة

أولاً – من حيث الأشخاص:

حدد المشرع نطاق سريان الضريبة في المادة الأولى والثانية من المرسوم رقم 3 لسنة 1955 ، حيث نص في المادة الأولى أن «تفرض ضريبة دخل على كل فترة خاضعة للضريبة تنتهي بعد 31 ديسمبر 1954 . على كل هيئة مؤسسة، أينما كان مكان تأسيسها، تزاول العمل أو التجارة في الكويت في أثناء مثل تلك الفترة الخاضعة للضريبة ، وقد ثار الجدل حول المقصود بمصطلح الهيئة المؤسسة، إلى أن أصدر مدير الضريبة تعريفاً لها حسب تعبير القانون Every Body Corporate، وذلك في عام 1955 ، وقد جاء التعريف محدداً هيئة مؤسسة» بانها هي التي لها كيان قانوني فتنفصل تماماً من كيان أعضائها المنفردين ، ومسجلة حسب قوانين إحدى الدول أو الأقطار.

وحيث لا يوجد في الكويت قانون ينص على تأسيس وتسجيل مثل تلك الهيئات، فإن عبارة(هيئة مؤسسة) لا تنطبق إلا على الشركات أو المؤسسات الأخرى المسجلة خارج دولة الكويت ، وعلى ذلك لم يخضع للضريبة وفقاً للمرسوم 3 لسنة 55 سوى شركات المساهمة الأجنبية فقط.

ونص المشرع في المادة الثانية فقرة(و) المعدل بموجب المرسوم رقم 2 لسنة 1957 . على أن «عبارة(هيئة مؤسسة) اينما كان مكان تاسيسها تزاول العمل أو التجارة في الكويت تشمل أية هيئة مؤسسة تزاول العمل أو التجارة في الكويت سواء بصورة مباشرة أو بواسطة وكيل ، وأيضاً أي هيئة مؤسسة تزاول العمل أو التجارة في الكويت بصفتها وكيلة عن غيرها.

ونلاحظ من المادتين (2،1) أن المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 ينطبق فقط على (الشركات دون الأفراد أو المنشآت الفردية)، ويقتصر تطبيقه على شركات المساهمة وحدها دون غيرها من الشركات. وينتقد البعض[1] هذا الوضع على أساس أن الضريبة على الشركات ستنعكس في نهاية المطاف على مقدار الأرباح التي يحصل عليها الشركاء وليس من العدل أن يخضع الأفراد للضريبة بصفتهم شركاء ويعفون عندما يزاولون نشاطهم بصفاتهم الفردية.

وفي عام 1967 صدر القانون رقم 8 واستبدلت بموجبه الفقرة ج من المادة الأولى من المرسوم 3 لسنة 1955 . وأشار الجزء الثاني من الفقرة(ج) إلى أنه بغير إخلال بأية علاقة شراكة قد تكون موجودة بين هيئة مؤسسة وهيئة مؤسسة أخرى بسبب حيازة إحداهما لأسهم الأخرى بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أو بسبب حيازة شخص ثالث أو هيئة مؤسسة ثالثة لأسهم في كل من الهيئتين المؤسستين بصورة مباشرة أو غير مباشرة، فإن أي هيئة مؤسسة ستعتبر لأغراض هذا المرسوم، إنها ذات علاقة شراكة لهيئه مؤسسة أخرى إذا كانت التجارة أو الأعمال التي تزاولها في الكويت كلتا هاتين الهيئتين المؤسستين تنحصر بصورة رئيسية في إنتاج أو بيع أو المتاجرة في نفس السلع، أو في سلع ذات طبيعية مماثلة، أو في الحقوق المتعلقة بها، وإذا كان كل منها في أثناء مزاولتها العادية للتجارة أو الأعمال الخاصة بها، قد باشرت في الكويت في أثناء الفترة الخاضعة للضريبة أعمالا تجارية مع الهيئة المؤسسة الأخرى في مثل هذه السلع أو ما يتعلق بها من حقوق.

وقد أراد المشرع بهذا التعديل أن يزيل بعض الغموض الذى اكتنف

---

(1) د عبد الهادى النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص204 .
د. طعمة الشمري، قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم 3 لسنة 1955 بين النقص التشريعى وسوء التطبيق، مجلة حقوق الكويت مارس 1996، ص110 .

نصـوص المرسـوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 في ضـوء مـا أفـرزته التطبـيقـات العملية لهذا المرسوم.

ثانياً – من حيث الإقليم:

حسم المشرع نطاق سريان الضـريبة من حيث الإقليم من الوهلة الأولى، حيث أخذ بمبدأ إقليمية الضريبة، ويتضح ذلك من المادة الأولى التي نصت على أن تفرض ضـريبة الدخل على كل هيئة مؤسسـة، أينما كان مكان تاسيسـها تزاول العمل أو التجارة في الكويت، وجاءت المادة الثالثة الفقرة(و) ونصت على أن عبارة (الكويت) لا تشتمل المنطقة المحايدة بين الكويت والمملكة العربية السعودية، أو جزائر كبر وقارورة وأم المرادم، أو المياه الإقليمية التابعة لها.

ويعتبر مبدأ الإقليمية من المبادئ الرئيسية التي تحكم فرض الضريبة في الكثير من دول العالم، إلا أن الصعوبة تظهر عندما تمارس شركة نشاطها في أكثر من دولة مثل الشركات متعددة الجنسية، وفقاً لمبدأ الإقليمية تخضع للضريبة الأرباح الصافيه المتحققة من نشاط مارسته هذه الشركة داخل الإقليم الكويتي، ومعنى ذلك أن الشركات الكويتية التي تمارس نشاطا خارج دولة الكويت فإنها لا تخضع للضريبة وفقاً للمرسوم 3 لسنة 1955، أي: أن المشرع لم يأخذ بمبدأ التبعية السياسية(الجنسية) لغرض الضريبة، ولا شك أن هذا التوجه الذى سلكه المشرع الكويتى يتفادى كثيراً من المشكلات والصعوبات المتمثلة في الازدواج الضريبي، أي: خضوع أرباح الشركة الواحدة لأكثر من ضريبة، إلا أن الواقع غير ذلك، حيث تختلف الدول فيما بينها من حيث معيار فرض الضريبة، فبعض الدول تأخذ بمعيار التبعية الاقتصادية، والبعض الآخر يأخذ بمعيار التبعية السياسية، والبعض الآخر يأخذ بمعيار التبعية الاجتماعية، والبعض الآخر يأخذ بأكثر من معيار معاً

لتوسيع مجال فرض الضريبة، وهذا أمر يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي، وتلجأ الدول لتفادي مثل هذا الازدواج إلى اتفاقات دولية، وهذا ما نهجته دولة الكويت مع كثير من دول العالم.

ثالثاً - نطاق سريان الضريبة من حيث المدة (سنوية الضريبة):

ويقصد بذلك النطاق الزمني لسريان الضريبة، وكما هو متبع في الأنظمة الضريبية في كل دول العالم أخذ المشرع بمبدأ السنوية.

وجاءت المادة(5) من المرسوم3 لسنة 1955 ونصت على «أن الفترة الخاضعة الضريبية التي فرضت بصددها ضريبة الدخل بموجب المرسوم الحالي، هذا وتعني فترة المحاسبة التي استعملها دافع الضريبة لحفظ سجلاته بشرط:

أ- أن دافع الضريبة يقوم بالطريقة العادية بحفظ سجلاته على أساس السنة الغربية المسيحية، إلا إذا كان المدير يطلب من دافع الضريبة، وقت خول الدافع الضريبة بموجب تخويل خطي أن يحفظ سجلاته على أساس بديل عن السنة الغربية.

ب- وأن الفترة المخولة بموجب مثل هذا الأساس البديل لن تزيد عن فترة مساوية لسنة غريبة مسيحية(ميلادية) واحدة، ويضاف إليها نصف السنة الغربية المسيحية (الميلادية) التي تليها.

ج- وإن أي تحويل من هذا النوع من قبل المدير لن يجري سحبة أو إلغاؤه أو تغييره إلا بطلب من دافع الضريبة.

د- فيما يتعلق بدافع الضريبة الذي لم يكن خاضعاً لنصوص مرسوم ضريبة الدخل الكويتي لعام 1951، فإنّ أي فترة خاضعة للضريبة، لا يجوز أن تبدأ قبل 1(يناير) 1955، ولهذا فإن دخل مثل دافع الضريبة هذا الدخل له في

أثناء فترة المحاسبة تبدأ قبل 1 يناير 1955 ، ولكن تنتهي بعد هذا التاريخ ، ويجب أن يجزأ على أساس وقتي.

هـ- إن أي تفويض من المدير بموجب (أ) أعلاه يجوز إعطاؤه مشروطاً بأي شروط يراها المدير مناسبة، أو إذا كانت نصوص (ء) أعلاه جارٍ العمل بها فإن المدير عند إعطاء التفويض يجوز له وضع أي شروط يراها مناسبة بصدد أي النسب المذكورة في المادة (2) فهي تكون مناسبة لأغراض المادة 1(أ)، (ب) آخذاً بعين الاعتبار طول الفترة الخاضعة للضريبة ومقدار الدخل في أثناء مثل تلك الفترة.

وقد أجاز المشرع بموجب المادة(5) من المرسوم رقم 3 لسنة 1955 أن يتم حساب الطرفين على أساس يدل عن السنة المالية ، وذلك بتوافر خمسة شروط المنصوص عليها في هذه المادة.

ومعنى ذلك أن المشرع أخذ بمبدأ سنوية الضريبة على أساس السنة المالية كأساس لفرض الضريبة، ولكن نظراً لاختلاف طبيعة بعض المشروعات الخاضعة للضريبة أجاز حساب الضريبة على أساس بديل بما يتوافق مع طبيعة المشروع بشرط أن يتقدم دافع الضريبة بطلبة إلى مدير الضريبة ، وموافقة مدير الضريبة على ذلك ، وألا تزيد هذه الفترة عن سنة ونصف ميلادية.

وتطبيقاً لمبدأ السنوية تفرض ضريبة الدخل الكويتية على أرباح كل سنة ميلادية وبصفة مستقلة عن أرباح السنة السابقة أو اللاحقة، وهو ما يعرف بقاعده استقلال السنوات المالية، وتحسب السنة الضريبية من أول يناير إلى 31 ديسمبر.

واستثناء من قاعدة استقلال السنوات المالية أجاز المشرع بموجب

المادة (7) أن تخصم الخسارة المحققة في إحدى السنوات من دخل السنة أو السنوات التالية إلى أن تستنفد الخسارة نهائياً مهما طالت المدة اللازمة لتغطيتها. وفي تطبيق هذا النص تحسب الخسارة الجائز ترحليها على أساس نتيجة العمليات في مختلف أوجه نشاط الممول التي يخضع دخلها للضريبة، فالممول الذي يقوم باستغلال عدة منشأت مسموح له بخصم الخسائر التي تتحقق من هذه المنشآت كلها من الأرباح التي تتحقق عنها إلى أن تتم تغطية الخسارة بالكامل دون تحديد مدة تتوقف بعدها الخصم. ويبدو من هذا أن المشرع الكويتي أجاز للممول الخاضع للضريبة ترحيل الخسائر دون تحديد مدة يتوقف بعدها الخصم بهدف تشجيع المؤسسات على مزاولة نشاطها والتوسع فية، إلا أنه في حقيقة الأمر إن ترحيل الخسائر دون تحديد مدة يتوقف بعدها الخصم قد يشجع بعض المؤسسات على الإفراط في إظهار الخسائر الصورية ، بالإضافة إلى ما ينطوي علية من حماية المشروعات غير القادرة على المنافسة، ونحن نتفق مع الرأي الذى ينادي بضرورة تحديد مدة لترحيل الخسائر [1] .

ونود أن نشير هنا إلى أن ترحيل الخسائر من الحقوق الشخصية للممول، أي : لا يستفيد منه إلا من ربطت الضريبة باسمه دون غيره ، ويترتب على ذلك ما يلي :-

١- يستفيد الممول من ترحيل الخسارة في حالة تحوله من نشاط خاضع لضريبة الدخل إلى نشاط آخر خاضع لهذه الضريبة، ومن يتنازل عن منشاة تخضع أرباحها للضريبة على الدخل ليستغل منشأة أخرى تخضع للضريبة نفسها، أما في حالة توقف الممول عن ممارسة نشاطه لفترة من

---

(١) انظر هذا الرأي للدكتور / عبد الحفيظ عبد الله، حساب وربط الدخل فى الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955، مجلة الحقوق ، السنة الثامنة عشرة العدد الأول، مارس، 1994ص288 .

الزمن ثم عاود ممارسته من جديد لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الناتج من هذا النشاط الجديد ما يكون متبقياً من خسارته عن نشاطه السابق [1] .

2- لا ينتقل حق ترحيل الخسائر بانتقال ملكية المنشأة من شخص إلى آخر بمقابل أو بدون مقابل.

3- للشريك المتضامن الذى يستقل بالمنشاة لا يحق له أن يرحل سوى نصيبه من الخسارة باعتبارة شريكا متضامناً .

4- لا ينتقل حق ترحيل الخسائر إلى الورثة في حالة وفاة الممول صاحب المنشأة.

---

(1) وقد أخذت إدارة الفتوى والتشريع فى الكويت بهذا الرأى، وعللت ذلك بأن الخصم رخصة قدرها المشرع لصالح الممول الذي يواصل نشاطة التجارى فى الكويت ، ولهذا الرأى وجاهتة لأن ترحيل الخسائر يعتبر استثناء من القاعدة الأساسية ، وهى استقلال السنوات الضريببية، وبالتالى يجب عدم التوسع فى هذا الاستثناء .

د/ عبد الحفيظ عبد الله، حساب وربط ضريبة الدخل فى الكويت، مرجع سابق, ص 229 .



المبحث الثانى

الدخل الخاضع للضريبة

حدد المشرع الكويتي الدخل الخاضع للضريبة بموجب الفقرة(ح) من المادة (2) من المرسوم رقم 3 لسنة 1955 ، والتي تنص على أن «عبارة (دخل) تعنى الكسب والأرباح لأي هيئة مؤسسة تجنيها من مزاولة العمل أو التجارة في الكويت كما جاءت الفقرة (ط) من نفس المادة» ، وتنص على أن «عبارتي مزاولة العمل أو التجارة في الكويت) و (المزاولة للعمل أو التجارة في الكويت)» تشملان :-

1- الشراء والبيع في الكويت للأملاك أو البضائع أو الحقوق بها، وحفظ مكتب دائم في الكويت يجري فيه إبرام عقود البيع والشراء .

2- تشغيل أي مشروع آخر صناعي أو تجاري في الكويت.

3- تأجير أية أملاك واقعة في الكويت .

4- تقديم خدمات في الكويت ولكنها لا تشملان مجرد الشراء في الكويت للأملاك أو البضائع أو الحقوق بها ، وقد أخذ المشرع الكويتى بالقواعد العامة في فرض الضريبة ، حيث تفرض الضريبة على الدخل الصافي ، وهو عبارة عن الدخل الإجمالى مخصوماً منة تكاليف الدخل ، ويتجه الفكر المالى إلى تحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية اتجاهان : الأول ، وهو النظرية التقليدية في تحديد الدخل، وتتطلب عدداً من الشروط الموضوعية يجب توافرها في الدخل، مما يؤدي إلى تضيق نطاقه ، ويعرف هذا الاتجاة بنظرية المنبع . والاتجاة الثانى وهو نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول، وتميل كثير من التشريعات إلى الأخذ بهذا التعريف نظراً لأن يحقق مبدأ العدالة الضريبية، فليس من العدالة في شىء ألا يخضع الشخص الذي

يحصل على دخل كبير من عملية عارضه لأية ضريبة، بينما يخضع العامل البسيط الذى يحصل على دخلة بصفة دورية للضريبة ، وقد أخذ المشرع الكويتى بمفهوم الدخل وفقاً لنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول بالنسبة للضرائب على الهيئة المؤسسة والشركات ، أي : الأشخاص المعنوية دون الأشخاص الطبيعية، فأخضع جميع أرباحها للضريبة سواء كانت ناجمة عن مصدر متجدد أم لا (الأرباح العادية والرأسمالية)، أما الضريبة على التركات والدخل الفردي فهي غير معروفة في التشريع الضريبي الكويتي[1] .

5– تكاليف الدخل :

وقد أحسن المشرع صنعاً إذ حدد تكاليف الدخل بموجب المادة 3 من المرسوم 3 لــ1955، ونص على أنه عند حساب الدخل يسمح بخصم الأشياء التالية ، أينما حصل تكبدها :

أ – التكاليف على دافع الضريبة عند بيعه البضائع أو تقديمه الخدمات فيما يتعلق بمزاولة العمل أو التجارة في الكويت.

ب – النفقات التي تتجمع على دافع الضريبة أو المدفوعة منه[2] (باستثناء المبالغ المرخص بخصمها بموجب المادة 1 فقرة (جـ)[3]، والمستحقة الدفع

---

(1) أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا، منشورات ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى 1984، ص 196 .

(2) استبدلت هذه المادة بالقانون رقم 8 لــ1967 .

(3) تنص الفقرة جـ من المادة 1 على أن يخصم من المبلغ المحسوب بموجب الفقرة (أ) وبموجب القانون رقم 34 لـ1970 أو الفقرة (ب) أعلاه أيهما أقل ، مبلغ يساوي مجموع الضرائب كافة (باستثناء الضريبة المفروضة بموجب هذا المرسوم) ، والعوائد (باستثناء أية عوائد عن البترول الخام) الإيجارات والرسوم الجمركية والمكوس ، وغير ذلك من الجبايات ذات الطبيعة المماثلة التي تستحق الدفع لحكومة الكويت أو التي تكون قد استلمتها خلال الفترة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بمزاولة تلك الهيئة المؤسسة أو أى هيئة مؤسسة أخرى ذات علاقة شراكه بها ، لتجارة أو أعمال فى الكويت ، على ألا يجري حساب مثل هذه الجبايات لصالح دافعي الضريبة لأكثر من مرة واحدة .

لحكومة الكويت ، أو تكون قد استلمتها في أثناء الفترة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بمزاولة تجارة أو أعمال في الكويت ، دون حصر لعمومية هذه النفقات المشار اليها ، وتشمل أية عوائد عن البترول الخام ونفقات حفر وتطوير وإنتاج البترول أو أي خواص هيدروكربونية أخرى (غير النفقات المشار إليها في الفقرة (هـ) من هذه المادة والنفقات الخاصة بالإدارة والمصاريف العامة والمؤسسة ، والاشتراكات والأجور والمكافآت عن الخدمات التي يقدمها الآخرون، سواء استحقت أو دفعت لمقدمي تلك الخدمات أو لأشخاص آخرين بصدد التأمين أو معاشات التقاعد ، أو الأنظمة الأخرى الموضوعة لفائدة الأشخاص الذين يقدمون هذه الخدمات.

جـ - مبلغ معقول في كل فترة خاضعة للضريبة على نفاذ واستهلاك وعلى الممتلكات المستعملة في مزاولة العمل أو التجارة في الكويت في أثناء الفترة الخاضعة للضريبة ، وفيما يتعلق بالممتلكات المذكورة في الكشف التالى فإن المبلغ المعقول على أساس 12 شهراً سيكون (إذا لم يثبت ما يناقضه) هو النسبة المئوية المعينة في الكشف عن قيمتها حسب تحديدها في المادة 4 فيما عدا أنه لن تجري أية تنازلات بمبالغ مسموح بخصمها من الفترات السابقة عن النفاذ أو الاستهلاك والبلى.

الكشف

النسبة	البيان
4	المباني كالمكاتب والمساكن والمخازن والمستشفيات
4	الطرق والجسور
5	الخزانات وخطوط الأنابيب وأرصفة الموانئ
15	أثاث وأعتدة المكاتب
10	المصانع والمكاتب وأي أعتدة غير مذكورة أدناه
331/3	السيارات والدراجات النارية
25	سيارات اللورى والتريلات
71/2	سفن البحر
25	الطـائـرات
331/3	أدوات الحفــر
25	مكائن الخدمات العامة(وتشمل أعتدة البناء وصنع الطرق
	والورشات وأعتدتها واعتدة الشغل، وغير ذلك)
10	مبانى وطرقات محطات الخدمة
15	أعتدة خدمة وتشحيم الألياف وغيرها من الأعتدة الخاصة بالخدمة
20	العربــــات
10	مكائن التصفية وخطوط الأنابيب(داخل المصفاة والخزانات الصغيرة)

د- الخسائر المتكبدة في أثناء الفترة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بمزاولة العمل أو التجارة في الكويت، وغير المنصوص عنها بواسطة التأمين ، أو غير ذلك ، وتشمل (بدون أى تحديد لعمومية ما سبق) الديون المتبقية والخسائر الناشئة عن طلبات تعويض أضرار من دافع الضريبة والخسائر الناتجة عن حدوث ضرر أو تلف أو خسارة بالمخزونات المتجر بها أو باقي أملاك مستعملة في أثناء مزاولة العمل أو التجارة في الكويت.

هـ- مبلغ في كل فترة خاضعة للضريبة من أجل استهلاك النفقات المباشرة المتكبدة في أعمال الكشف المتعلقة بالتنقيب ، وفي حفر وإنجاز الآبار الجديدة التي حفرت للاستعمال في أغراض الإنتاج أو المرافقة أو الحفر ، وفي تعميق الآبار القائمة إلى مناطق إنتاجية أخرى ، وإنجاز هذه الآبار لهذه الأغراض بحسب ما يلي :-

1- في حالة تكبد هذه النفقات قبل عشر سنوات أو اكثر من تاريخ انتهاء حق الامتياز أو الحق الآخر الذي تكبدت التكاليف طبق له أو فيما يتعلق به يكون مبلغ الاستهلاك 10٪ من هذه النفقات إلى أن يتم استهلاك هذه النفقات بكاملها.

2- في حالة تكبد هذه النفقات قبل أقل من عشر سنوات من تاريخ انتهاء حق الامتياز أو الحق الاخر، يكون مبلغ الاستهلاك يعادل حاصل قسمة مجموع مبالغ استهلاك النفقات بكاملها على الفترة المتبقية لانتهاء حق الامتياز أو الحق الآخر.

3- إذا تخلى عن بئر من هذه الآبار إلى الحكومة أو هجر استعمالها قبل استهلاك كامل النفقات المتكبدة في حفرها وإنجازها، فسيرخص باستهلاك المبلغ المتبقي كخصم من الفترة الخاضعة للضريبة التي يحدث فيها هذا التخلي أو الهجر.

4- لن يشمل استهلاك النفقات آية نفقات حفر بئر إلى ما بعد أعمق منطقة تستعمل فيها تلك البئر لأغراض الإنتاج أو المراقبة أو الحقن، إذا نقلت بئر من هذه الآبار من هيئة مؤسسة أخرى، فإن المبالغ التي سيرخص بخصمها قبل المنقول إليه هى ذاتها التي لو لم يحدث النقل لرخص بها الناقل. وإن قيمة الممتلكات التي على أساسها يجري تعيين مقدار الخصومات عن النفاذ الاستهلاك والبلى بموجب المادة 3 (ح) ومقدار

الخصومات عن خسائر الأملاك بموجب المادة 3 (د) تكون التكاليف الأصلية للملك مضافاً إليها مبلغ مجموع النفقات الواجب استيفاؤها من حساب رأس المال ومخصوماً منها الخسائر، وأيضاً الا إذا نهى على غير ذلك في المادة 3 (ح) يخصم النفاذ والاستهلاك والبلى المسموح بخصمها سابقا بصدد الملك. وفي حالة الملك الذي تحصل علية أية هيئة مؤسسة قبل بدء أول فترة خاضعة للضريبة تكون في أثنائها تلك الهيئة المؤسسة معرضة لضريبة الدخل المفروضة بهذا المرسوم. فإن التعديل الخاص بالنفاذ والاستهلاك والبلى المسموح بخصمها سابقا يجري حسابه، لأغراض هذه المادة، كما لو كانت ضريبة الدخل المفروضة بهذا المرسوم وخاصة النسب المئوية المذكورة في المادة 3 (ج) نافذة المفعول بكاملها وصالحة للتطبيق في أثناء المدة التي جرى فيها الاستهلاك قبل بدء الفترة الأولى الخاضعة للضريبة المشار إليها أعلاه، وإذا جرى نقل ملكية ملك قبل هيئة مؤسسة إلى هيئة أخرى كجزء من إعادة تنظيم المؤسسة فإنه (سواء لأغراض المادة 3 (ح) أو هذه المادة) تعتبر قيمة الملك في أيدي المنقول إليه مماثلة (لأغراض الضريبة) لقيمتها فيما لو كانت في أيدي الناقل لو لم يتم النقل [1].

وقد صدر قرار وكيل وزارة المالية رقم 5 لسنة 1982 يفيد بأن تضاف إلى المصروفات العمومية والتي سميت في هذا القرار، بالمصروفات الأخرى نسباً معينة من الإيرادات المحققة في الكويت بالنسبة لشركات المقاولات الحقيقية

---

(1) يلاحظ من العرض السابق لتكاليف الدخل وفقاً لما جاءت به نصوص المادتين 3، 4 من المرسوم بقانون 3/ 1955، أن العبارات والمصطلحات المستخدمة لا تعبر عن المعنى المطلوب ولا تتفق مع المعنى المتعارف عليه فى التشريعات الضريبية المقارنة يرجع ذلك إلى أن نصوص هذا القانون كما ذكرنا من قبل تم صياغتها لأول مرة باللغة الإنجليزية، ثم ترجمت بعد ذلك باللغة العربية ترجمة ركيكة بعيدة تماماً عن المعنى المقصود من هذه التشريعات ولذا نناشد المشرع الكويتى بضرورة إصدار قانون ضريبى بالصيغة العربية حتى يمكن أن يحقق هدفه، ونتجنب مشاكل وصعوبات القانون الحالي.

العاملة في الكويت وفروعها ، وبالنسبة للشركات الأجنبية الشريكة في شركة كويتية ، وبالنسبة لشركات التأمين ، وذلك على النحو الآتي :-

- بالنسبة لشركات المقاولات الأجنبية وفروعها العاملة في الكويت يسمح بإضافة 3,5٪ من الإيرادات المحققة(رقم الأعمال) في الكويت إلى المصروفات الأخرى.
- بالنسبة للشركات الأجنبية الشريكة في شركات كويتية يسمح لها بإضافة ما يعادل 2٪ من إيرادات الشركات الكويتية طبقاً لميزانيات هذه الأخيرة إلى بند المصروفات الأخرى.
- بالنسبة لشركات التأمين يسمح لها بإضافة ما يعادل 3,5٪ من صافي الأقساط إلى المصروفات الأخرى، ويتكون من صافي الأقساط المباشرة التي تحصل عليها شركة التامين+ عمولات إعادة التأمين المحصلة مطروحاً منها حصة إعادة التأمين.
- وتعتبر الضرائب الأجنبية التي تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي من التكاليف الواجبه الخصم من وعاء ضريبة الدخل، فإذا دفعت منشأة أجنبية تعمل في الكويت ضريبة لدولة أجنبية عن أرباح تحققت في الكويت، فإن الضريبة تخصم من الدخل الخاضع لضريبة الدخل في الكويت، ولا شك أن هذا النهج يتلافى حدوث ازدواج ضريبي دولي مما يشجع المستثمرين الأجانب على مزاولة نشاطهم داخل الكويت.

ويتضح مما سبق أن المشرع الكويتى قد أخذ بالشروط العامة التي يجب أن تتوافر في النفقة حتى تعتبر تكاليف ، وتكون واجبة الخصم من الدخل الإجمالى وصولاً إلى الدخل الصافي ، وتتمثل هذه الشروط فيما يلى:-

١- أن تكون النفقة مرتبطة بنشاط الهيئة المؤسسة وضرورية للحصول على الدخل والمحافظة على مصدرة، وعلى ذلك لا تعتبر من تكاليف الدخل جميع

النفقات التي تحقق مصلحة شخصية للممول مثل نفقات المأكل والمشرب والملبس ، بل تعتبر استعمالاً ، أما إذا كانت النفقة تحقق مصلحة شخصية للممول ومصلحة الهيئة المؤسسة التي يتملكها في نفس الوقت ، فلا تعتبر تكاليف على الدخل سواء الجزء من النفقة الذي يخص الهيئة المؤسسة.

2- أن تكون النفقة مؤكدة وحقيقية، وتكون النفقة مؤكدة متى تم صرفها بالفعل ، ومن ثم لا يجوز خصم النفقات والخسائر المحتملة الحدوث ما لم تتحقق بالفعل، وتكون النفقة حقيقية متى كانت تعبر عن واقع إلى قيمة إنفاقها بالفعل ، وليست صورية، فكثيراً ما يذكر الممولون تكاليف صورية بهدف تقليل حجم الدخل الخاضع للضريبة ، ومن ثَمّ التهرب الضريبي .

3- أن تكون النفقة من قبل النفقات الإيرادية ، وليس من قبل النفقات الرأسمالية ، ويقصد بالنفقات الإيرادية تلك النفقات اللازم إنفاقها من أجل تحقيق إيراد أو دخل دوري ، أما النفقات الرأسمالية فيقصد بها تلك النفقات التي ينتج عنها زيادة في رأسمال المنشأة، أو نقص مديونيتها، فهذا النوع الأخير لا يعتبر تكاليف ، ومن ثَمّ لا يخصم من الدخل الإجمالى .

4- أن تكون النفقة صرفت على دخل خاضع للضريبة، وفقاً لهذا الشرط لاتعتبر تكاليف جميع النفقات التي صرفت على دخل غير خاضع للضريبة، نظراً لارتباط النفقات التي تعتبر تكاليف على الدخل بالدخول الخاضعة للضريبة ، وهذا ما يسوّغها.

ولا يشترط في التكاليف أن تكون في صورة نقدية، فإذا فقدت الهيئة المؤسسة أحد أصولها بسبب الحريق أو الغرق أو السرقة، فإن مقدار ما فقدته تعتبر تكاليف واجبة الخصم. كما لا يشترط لاعتبار النفقة تكاليف وجود مستندات أو وثائق لها إذا كان الصرف التجارى العام أو المحلي يسمح بالتعامل بها دون وثائق امثال ذلك نفقات الانتقال والإكراميات.

أنواع تكاليف الدخل :

وبذلك يكون المشرع الكويتى أخذ بالتقسيم المتعارف علية لتكاليف الدخل، فمن المعروف أن التكاليف تختلف تبعاً لمصدر الدخل وطبيعته، فالنفقات إلتى تصرف في سبيل الحصول على دخل العمل تختلف عن تلك التي تنفق في سبيل الحصول على دخل رأس المال أو على الدخل المختلط الناتج عن العمل ورأسمال ، ونظراً لأن المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 جاء لغرض ضرائب على الدخل المختلط الناتج عن العمل ورأس المال، فقد أخذ المشرع الكويتى بالقواعد العامة في تحديد تكاليف الدخل وتتمثل في ثلاثة أنواع ، وهى نفقات استغلال، نفقات صيانة، نفقات استهلاك، وسوف نوضح كلاً منها بشيء من التفصيل :-

نفقات الاستغلال :

ويقصد بنفقات الاستغلال المبالغ اللازمة لتسير المشروع، ولإ نتاج السلعة أو الخدمة، أي : التي يستلزمها الحصول على الدخل الخاضع للضريبة، ومثال ذلك ثمن المواد الأولية والوقود، وإيجار العقارات التي يشغلها المشروع ، وأجور ورواتب العمال والمستخدمين، وأقساط التامين، وفوائد القروض المتعلقة بمباشرة النشاط الخاضع للضريبة، ومصروفات الدعاية والإعلان بالإضافة إلى الضرائب المتصلة بمزاولة المهنة ، مثل الضرائب الجمركية التي دفعها الممول عن مواد أولية أو سلع استخدمت في المشروع بينما لا تعتبر الضريبة على الدخل تكليفاً على الدخل في أغلب التشريعات الضريبية في الدول المختلفة ، نظراً لأنها ليست لازمة للحصول على الدخل، ومن ثم يجب عدم خصمها.

نفقات الصيانة :

يقصد بنفقات الصيانة المبالغ اللازم إنفاقها للمحافظة على مصدر الدخل واستمراره في إعطاء الدخل لأ طول فترة زمنية ممكنة، ومثال ذلك نفقات أعمال الصيانة والترميم وشراء قطع الغيار اللازمة لاستبدال الأجزاء التالفة منها ، على أن يكون هذا الإصلاح أو الاستبدال ناتجاً عن الاستعمال العادي لهذه المباني والآلات ، ويجب التمييز بين نفقات الصيانة والترميم من ناحية ، ونفقات التحسينات من ناحية أخرى ؛ إذ يجوز خصم الأولى من الدخل الإجمالي ، بينما لا يسمح بخصم الثانية .

نفقات الاستهلاك :

يقصد بنفقات الاستهلاك المبالغ التي تخصص سنوياً لمقابلة استهلاك رأس المال الثابت من منشآت والآلات وسيارات بسبب اشتراكها في العمليات الإنتاجية، أما الأراضي فالأصل أنها ليست محلاً للاستهلاك ، لأنها لا تفنى. فرأس المال الثابت من الآلات والمباني يهلك تدريجياً نتيجة مساهمته في العمليات الإنتاجية ، بحيث يصبح غير صالح للاستعمال بعد مدة معينة ، مما يجعل تجديده أمرا ضرورياً للاستمرار في الحصول على الدخل.

واستهلاك رأس المال يمكن أن يصنف إلى الأنواع الآتية :

1- الاستهلاك المادي ، وهو تدهور رأس المال الثابت من مباني ومنشآت بصفة تدريجية بسبب اشتراكها في العمليات الإنتاجية، ولا خلاف حول خصم هذا النوع من الاستهلاك.

2- الاستهلاك الاقتصادي لرأس المال، ويحدث نتيجة التقدم الفني وتغير الفنون الإنتاجية ، وظهور الآلات والمعدات الحديثة الأكثر كفاءة وقدرة على الإنتاج من الناحية الفنية ، وهذا يستدعى ضرورة إحلال الآلات الحديثة

محل الآلات القديمة على الرغم من قدرتها المادية على الإنتاج، وهذا يتطلب تخصيص مبلغ معين من الدخل الإجمالى مقابل إهلاك هذا الأصل[1] .

3- الاستهلاك الطارئ لرأس المال، ويقصد به ما يحدث نتيجة تعرض رأس المال لحادث غير متوقع مثل حريق أو زلازل أو فيضانات، وهذا النوع يسمح بخصمه من الدخل الإجمالى باعتباره من قبل الخسائر، ويشترط أن تكون الخسارة واقعة على عاتق الممول ، ولم يحصل على تعويض عنها.

- التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته:

كثيراً ما يثور الخلاف حول طبيعة نفقة معينة، وهل تعتبر تكاليف على الدخل أم استعمالاً له، وفي الواقع إن هناك أهمية كبرى للتفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته، فمن المتفق عليه أن تكاليف الدخل هي مبالغ نقدية تخصم من الدخل الإجمالى من أجل الحصول على الدخل الصافي الذي يخضع للضريبة، ومن ثمّ فمن مصلحة الممول زيادة تكاليف الدخل من أجل تخفيض الدخل الصافي الخاضع للضريبة ، ومن ثمّ مقدار الضريبة المستحقة عليه ، بينما استعمالات الدخل هى تلك المبالغ التي يشكل إنفاقها نوعاً من الانتفاع بالدخل، ولا تخصم بالتالى من الدخل الإجمالى، وأمثلة استعمالات الدخل ما ينفقة الممول على التزاماته الشخصية والعائلية ، ويكون الغاية منها هو متعه شخصية له .

ومن الملاحظ أن معظم التشريعات الضريبية لا تضع قواعد حاسمة في التفرقة بين ما يعتبر تكاليف أو استعمالاً للدخل، إلا أنه يمكن الاستعانة بمعيار الغاية من الإنفاق، فاذا كانت الغاية من الإنفاق الحصول على الدخل بحيث لولاها لما أمكن الحصول علية اعتبرت تكاليف عليه . أما إذا كانت الغاية من

(1) جدير بالذكر لقد أوصى النظام المحاسبي الموحد الصادر عن جامعة الدول العربية باستخدام تعبير إهلاك لهذا المعنى تمييزاً له عن الاستهلاك المتعلق بالسلع الاستهلاكية.

الإنفاق تحقيق منفعة أو متعة لصاحب الدخل اعتبرت هذه النفقة استعمالاً للدخل ، وفي كثير من الحالات توجد نفقات مشتركة أي تحقق غاية الحصول على الدخل ، ومتعة لصاحب الدخل في آن واحد ، ومثال ذلك السيارة التي يستخدمها الممول في أعمال المشروع وتنقلاته الخاصة، أو نفقات استخدام تليفون مشترك بين مشروع الممول ومنزله ، وهنا يجب تحديد الجزء من النفقة الذي يخص المشروع ، وتعتبر تكلفة تخصم من الدخل الإجمالى، والجزء الثاني يعتبر استعمالاً للدخل ، ولا يخصم من وعاء الضريبة، وإذا تعذر تحديد الجزء من النفقة الذي يخص كلاً من المشروع وصاحب المشروع، فقد جرى العرف على اعتبار ثلثي النفقة تكاليف على الدخل واجبة الخصم من الدخل الإجمالى ، والثلث الباقي يعتبر استعمالاً للدخل.

النفقات التي لا تعتبر تكاليف على الدخل :

1- النفقات الرأسمالية، وهذه النفقات لا تعتبر تكاليف على الدخل ؛ لأنها ليست ضرورية للحصول على الدخل ، وإنما تؤدى إلى زيادة الدخل، وحرصاً من المشرع على حفز المولين على شراء الآلات ومعدات حديثة ، فقد قَرَّر أن تضاف النفقات الرأسمالية إلى الدخل ، ويجري احتساب استهلاك لها.

2- الضرائب التي يدفعها الممول بموجب مرسوم.

3- مبالغ الخسارة التي يجرى التعويض عنها.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الفرض التالى : إذا تعرض مشروع ما لخسائر في سنة من السنوات عن تجارة مارسها في الكويت فإنه يجري خصم تلك الخسارة ، وتدويرها لكل أو جزء من تلك الخسارة ، ويجوز لمدير الضريبة اعتماد رصيد الخسارة المرحل بالكامل، كما يجوز تخفيض قيمة الخسارة المرحلة حسب ظروف ونوعية النشاط، وقد خرج التشريع الضريبي

عن القاعدة المقررة لاحتساب الضريبة على صافي الدخل دون تجزئته إلى الشرائح، وقد صدر المرسوم الأميري رقم 41 لسنة 1960 بقانون النقد الكويتي، وبموجبه أصبحت وحدة النقد الدينار الكويتي، وقد اعتبر المرسوم ذاتة أن الروبية تساوي خمسة وسبعين فلساً ، وعلى ذلك فقد جرى التعادل لسعر الضريبة بالدينار الكويتي. (مادة7) [1].

سعر الضريبة:

يقصد بسعر الضريبة النسبة التي يقرر المشرع اقتطاعها من الوعاء الضريبي ، وقد حدد المشرع الكويتي سعر الضريبة بموجب الفقرة (ي) من المادة (2) ، حيث نص على أن عبارة(النسبة المئوية المناسبة) للدخل تعني النسبة المئوية المعينة في الكشف الآتي :-

الدخل الذي يزيد عن د.ك	ولا يزيد عن د.ك	تكون النسبة مئوية
----	5250	لا شيء
5250	18750	5
18750	37500	10
37500	56250	15
56250	75000	20
75000	11250	25
112500	150000	30
150000	225000	35
225000	300000	40
300000	375000	45
375000	-------	55

(1) د. وائل إبراهيم الراشد، المدخل إلى الضرائب والزكاة فى الكويت، صدر عن مجلس النشر العلمى، جامعة الكويت، 2000، ص 197 .

ويتضح من الجدول السابق أن المشرع الضريبي في المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 قد أخذ بطريقة التصاعد بالطبقات ، وفي الواقع إن التطبيق العملي للتصاعد بالطبقات يحدث العديد من الإشكاليات الضريبية، مثال ذلك ظهور حالات حدية نتج عنها نتائج غريبة وغير منطقية وغير عادلة ، فزيادة دخل المشروع ديناراً واحداً عن الحد الأقصى لطبقة ما من شأنه أن يحاسب وفقاً لسعر الطبقة الأعلى مما يؤدي إلى حصول المشروع على دخل نهائي بعد دفع الضريبة أقل من مشروع آخر أقل إيرادا .

وقد عالج المرسوم رقم 3 / 1955 هذا العيب في المادة الأولى التي نصت على ما يأتي :

«تفرض ضريبة دخل عن كل فترة خاضعة للضريبة تنتهي بعد 31 ديسمبر 1954 ، على كل هيئة مؤسسة، أين كان مكان تأسيسها ، طبقاً للنسبة المئوية المعينة في المادة 2 (ى) بحسب الدرجة التي يقع فيها دخل الهيئة المؤسسة للفتره الخاضعة للضريبة» .

وجاءت الفقرة (ب) من نفس المادة ونصت على أن «حساب النسبة المئوية المناسبة لاعلى مقدار للدخل تقع درجته في المادة 2 (ي) مباشرة تحت الدرجة المنطقية على الهيئة المؤسسة للفترة الخاضعة للضريبة ، ويضاف إلى هذا المبلغ مقدار الزيادة في دخل المؤسسة في الفترة الخاضعة للضريبة عن مثل ذلك الحد الأعلى لمقدار الدخل المشار إليه ، وفي واقع الأمر إن المشرع أرادا بهذا النص أن يعالج حالة المؤسسة التي تحصل على دخل يزيد قليلاً عن الحد الأقصى لطبقة دخل أدنى ، ينطبق عليه السعر المحدد للطبقة الأعلى ، وينتج عن ذلك أن يصبح المتبقي للمؤسسة بعد الضريبة اقل من الدخل الذي يتبقى بعد الضريبة لمؤسسة أقل منها إيراداً ، وفي هذه الحالة الحدية أكتفى المشرع بأن

تفرض الضريبة على الحد الأقصى للطبقة الأدنى مضافاً إليها الجزء الزائد من الدخل ، بحيث لا يقل المتبقي للممول بعد الضريبة عما يتبقى للممول الذي يقل عنه إيراداً[1] .

ويمكن التغلب على هذا العيب عن طريق الآخذ بطريقة التصاعد بالشرائح بدلاً من التصاعد بالطبقات التي هجرها كثير من التشريعات الضريبية ، فوفقاً لطريقة التصاعد بالشرائح فإن ما زاد من الدخل عن حد الشريحة هو الذي يطبق عليه السعر الأعلى ، وبذلك لا تظهر حالات حدية أو عيوب في التطبيق العملي .

(1) د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ، حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق إحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم 3/ 1955 ، مرجع سابق ، ص 255 ، 256 .

المبحث الثالث

التنظيم الفني للضريبة وفقاً للمرسوم 3 لسنة 1955

أولاً – الواقعة المنشئة للضريبة :

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة تحقق شروط استحقاق الضريبة ، ووفقاً للمرسوم 3/1955 تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة متحققة إذا حصلت الهيئة المؤسسة على دخل صافٍ يتجاوز حد الإعفاء في نهاية السنة الميلادية ، أي في 31ديسمبر ، وتستحق الضريبة أيضاً عند توقف الهيئة المؤسسة عن العمل وانقطع توطنها في الكويت ، فيعتبر التوقف عن العمل وانقطاع التوطن واقعة منشئة للضريبة أيضاً .

وتحديد وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة له أهمية في تحديد وقت نشوء دين الضريبة في ذمة الممول ، ومن ثم تحديد سريان قانون الضرائب من حيث الزمان ، ففي هذا الوقت يتحدد النظام القانوني الواجب التطبيق من حيث السعر والإعفاء ، ويبدأ سريان التقادم المسقط لحق الدولة في تحصيل الضريبة .

كما أن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة يخول الإدارة الضريبية الحق في بدء إجراءات الربط بتقويم العناصر المفروضة عليها الضريبة ، ويتم تقويم هذه العناصر من خلال طريقتين :

أولاً – إقرار الممول : حيث يُلزَم الممولون في أغلب الأحوال تقديم إقرارات عن إيراداتهم السنوية ، ويمكن أن يقدم الإقرار من قبل شخص آخر له علاقة بالممول (وتعرف بنظام الإقرار بواسطة الممول أو الغير) ، مثال ذلك أن يلزم المشرع الشركات بتقديم إقرارات عن الأرباح والفوائد الموزعة والمستفيدين من

هذه التوزيعات.

ثانياً – التقدير المباشر ، حيث تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير إيرادات الممول بصورة مباشرة من خلال الاستعانة بالعلامات والمظاهر الخارجية ، ويكون ذلك في حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار الضريبي أو تقديمه لإقرار غير صحيح.

ثانياً – ربط الضريبة وتحصيلها :

يقصد بربط الضريبة تحديد مقدار الضريبة المستحقة على الممول ، وربط الضريبة يمر بمراحل مختلفة تعرف باسم إجراءات ربط الضريبة ، والتي تتمثل فيما يلي :

١– تقديم الإقرار الضريبي : نصت المادة الثامنة من المرسوم 3/1955 على أنه «على كل دافع ضريبة أن يقدم لدى المدير في مكتبة في الكويت بياناً سنوياً عن ضريبة الدخل في أو قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الرابع التالى لإنهاء الفترة الخاضعة للضريبة التي تقدم البيان عنها ويعفى من تقديم هذا الاقرار عندما يكون دخله في أي فترة خاضعة للضريبة لا يزيد عن 5250,000 د.ك في هذه الحالة لن يكون مطلوباً منه تقديم بيان لضريبة الدخل إلا إذا أصدر مدير الضريبة أمراً بأن يفعل ذلك .

ويؤخذ على هذا النص أنه أعفى كل هيئة مؤسسة من تقديم إقرار ضريبي في حالة عدم تجاوز دخلها مبلغ 5250,000 د.ك سنوياً ، ومعنى ذلك خروج هذه الهيئة المؤسسة من دائرة الرقابة الضريبية بحجة أن دخلة لايتجاوز حد الإعفاء المنصوص عليه في القانون ، وكان من الأجدى للمشرع أن يلزم الجميع بتقديم إقرار ضريبي ، حتى ولو لم يتم تجاوز دخلهم حد الإعفاء الضريبي ، وذلك حتى تستطيع الإدارة الضريبية أن تبسط رقابتها

على جميع المولين، وتتأكد من صحة البيانات الواردة في هذه الإقرارات .

وبصفة عامة يجب على الإدارة الضريبية قبل ربط الضريبة ان تتحقق من توافر شروط استحقاقها وإلزام الممول بدفعها ، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتحديد عناصر المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) وحساب قيمة الضريبة طبقاً للقانون عندما تتحقق من قيام الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لاحكام القواعد العامة في القانون الضريبي .

ويحدد مقدار الضريبة المستحقة بتطبيق سعرها على وعائها طبقاً لمبدأ يُعرَف بمبدأ وحدة الربط ، ويقصد بالوعاء هنا الدخل الصافي للممول بعد خصم جميع التكاليف من الدخل الإجمالى ، وبعد ذلك يصدر قرار ربط الضريبة على الممول الذي يلزمه القانون بدفعها مرة واحدة عن دخله من كل المنشآت التي يستثمرها في الكويت ، ويخطر الممول بهذا القرار .

ويفهم من ذلك أن القاعدة المعمول بها في النظام الضريبي الكويتى هو أن يصدر ربط واحد بالضريبة المستحقة على جميع الدخول التي يحققها الممول نتيجة استثماره لعدة منشآت تقع أرباحها للضريبة في الكويت ، أي: يتم جمع جميع أرباح الممول عن استثماراته في المجالات المختلفة والمنشآت المختلفة ، وتحسب الضريبة عليها ، وتربط ربطا واحداً باسم الممول .

أي : أن الإدارة الضريبية الكويتية تأخذ بمبدأ وحدة الربط على الرغم من عدم وجود نص قانوني يشير إلى ذلك، نظراً للمزايا المتعددة التي يمكن أن تتحقق من تطبيق مبدأ وحدة الربط وأهمها :

1- منح الممول حق خصم خسائر بعض المنشآت من الأرباح التي تحققها منشآته الأخرى في سنة المحاسبة ذاتها ، مع السماح بترحيل الخسائر النهائية لمجموعة المنشآت إلى حساب الدخل في سنوات تالية .

2- إمكانية تطبيق الإعفاء الشخصي للممول دون تكرار .

3- أن ربط الضريبة على جميع أنشطة الممول من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الحصيلة وقلة نفقات الجباية .

ثالثاً - التزامات الممول الخاضع للضريبة:

يلتزم الممول بأن يقدم خلال فترة زمنية معينة من تاريخ انتهاء السنة المالية إقراراً بنتيجة أعماله في هذه السنة سواء كانت لدية حسابات منتظمة أم لم يكن لديه مثل هذه الحسابات .

ويتضمن إقرار الممول بيان بنتيجة أعمال منشأته الخاضعة للضريبة، ويقدم الإقرار عادة على نموذج معد لذلك، ويجب أن يكون هذا الإقرار مدعماً بالدفاتر والمستندات الدالة على صحة البيانات الواردة به ، وللادارة الضريبية أن ترفضه ولها أن تجرى تعديلات عليه .

وقد جاء المرسوم رقم 3 لسنة 1955 وحدد التزامات الممول بموجب المادة (87) بأن على كل ممول (دافع الضريبة) يخضع لضريبة الدخل الكويتية أن يسجل لدى مدير ضرائب الدخل في مكتبة بمدينة الكويت بيانات عن ضرائب الدخل في موعد غايته اليوم الخامس عشر من الشهر الرابع لنهاية السنة التي تجري عنها المحاسبة الضريبة ، ويقدم عنها البيان ، وهذا البيان غير مطلوب من الممول الذي يقل دخله عن الإعفاء من ضريبة الدخل وهي (70000 روبيه وتعادل 5250 د.ك) ما لم يكلف بتسجيل هذا البيان من قبل مدير ضريبة الدخل ويقدم طلب الإعفاء مع تقديم البيان على نموذج معه لذلك . ويجب على كل ممول أن يقدم مع الإقرار ما يأتي[1] .

1- الميزانية العمومية والحسابات الختامية عن الفترة المقدم عنها الإقرار .

---

(1) تعميم إدارة الضريبة بوزارة المالية رقم 17 لسنة 1983 .

2- كشف بالأصول مُبَيّن فيه تاريخ شراء الأصل ، قيمة الأصل ، نسبة الاستهلاك المستخدمة ، قسط الاستهلاك ، الإضافات ، التصرف في الأصل .

3- كشف بمقاولي الباطن ، وآخر شهادة دفع لكل منهم مبيناً بها ما تم إنجازه من أعمال عن الفترة المقدمة عنها البيان .

4- كشف جرد بضاعة آخر المدة كمية وقيمة .

5- نسخ من العقود الجاري تنفيذها ومقدار إيراد ومصروف كل عقد حسب البيانات الواردة في البيان الضريبي .

6- ميزانية المراجعة الذي اتخذ أساساً لأعداد الحسابات الختامية والبيان الضريبي بالمجاميع والأرصدة .

7- آخر شهادة دفع صادرة من الجهة صاحبة المشروع .

8- بالنسبة لشركات التأمين : يلتزم أن يرفق بالميزانية العمومية والبيان الضريبي كشف مفصل بالوثائق المعاد تأمينها والشروط المتعلقة بذلك .

كما صدر قرر وزارة المالية رقم 206 لسنة 1985 ، والذي نص على أن كل مؤسسة خاضعة لأحكام مرسوم ضريبة الدخل أن تلتزم بسجل الدفاتر والسجلات الآتية :

1- دفتر اليومية العادية ، وتقيد فيه القيود المحاسبية التي تترجم عمليات المنشأة حسب تسلسلها التاريخى .

2- دفتر الجرد : وتقيد فيه مفردات أصول وخصوم المنشأة حسب الجرد الفعلى لها في نهاية السنة المالية للمنشأة .

3- دفتر الأستاذ العام : وفية تصنف القيود المحاسبية الواردة في دفتراليومية لاستخراج أرصدة الحسابات التي تقدر على أساسها الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

4- دفتر تحليل المصروفات : ويتضمن تفاصيل بنود المصروفات التي اعتبرت تكلفة للحصول على الدخل ، وتخصم من الإيراد الإجمالى للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة .

5- سجل المواد : ويوضح به قيمة وكمية الوارد والمنصرف والحجم أو المشروع المنصرف إليه .

يلتزم الممول الخاضع للضريبة أن يسجل بيانه الضريبي بصورة صحيحة طبقاً لنصوص مرسوم ضريبة الدخل ، ويعتبر اعتماد المحاسب القانوني لسجلات دافع الضريبة والبيان الضريبي إقراراً منه بأن نتيجة أعمال الممول قد تم حسابها طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المراجعة السلمية المتعارف عليها.

وفي حالة عدم تقديم الممول للإقرار أو دفع مقدار ضريبة الدخل المستحق طبقاً لنصوص هذه المادة (باستثناء الحالات التي يرجع فيها ذلك إلى سبب معقول) فإنه يضاف إلى المبالغ المستحقة غرامة مقدارها 1 ٪ [1] .

وحرصاً من المشرع الكويتي على أن تكون إقرارات المولين صحيحة وعدم تدوين بيانات كاذبة بها فقد رتب جزاء على هذه الأفعال ، حيث يعاقب كل شخص يسجل عمداً بيانات كاذبة في دفاتر دافع الضريبة أو يدلي عمداً بأي تصريح كاذب يؤثر على ما هو مطلوب لأغراض البيان الضريبي بالسجن والغرامة ، أو إحدى هاتين العقوبتين باعتباره مخالفاً لأحكام مرسوم ضريبة الدخل ، كما أن دافع الضريبة يعد مخالفاً لأحكام مرسوم ضريبة الدخل عند وجود بيانات كاذبة في سجلاته ، ويكون عرضه للغرامة [2] .

---

(1) تعميم إدارة الضريبة بوزارة المالية رقم 17 لسنة 1933 .

(2) انظر المادة (12) من المرسوم رقم 3 لسنة 1955 .

ولمدير الضريبة أن يطلب من دافع الضريبة الاطلاع على سجلاته ودفاتره لمعاينتها عند الضرورة ، كما له أن يطلب ما يراه من إيضاحات أو مستندات وما يلزم من أدله لإثبات ما جاء في بيانه وتعتبر البيانات التي يطلع عليها مدير الضريبة أو موظفوه سريةً لا يجوز عرضها على أي شخص غيرهم ، ويعاقب كل من يخالف ذلك بغرامة لا تزيد عن 112,5 د . ك[1] .

رابعاً – تحصيل الضريبة وضماناته :

يتولى مدير الضريبة ومعاونيه تحصيل الضريبة ، ويعطي دافع الضريبة إيصالاً يشهد بمقدار ضرائب الدخل المدفوعة من دافع الضريبة وبالفترة أو الفترات التي حصل دفع مثل هذه الضرائب عنها .

ويكون تحصيل الضرائب على أربعه أقساط بحسب ترتيبها في اليوم الخامس عشر من الشهر الرابع والسادس والتاسع والثاني عشر من نهاية السنة المالية التي تحسب الضريبة على أرباحها ، ويجوز لمدير الضريبة أو من ينيبه الموافقة على زيادة مده التقسيط إذا بين دافع الضريبة أن مثل هذه التمديدات ضرورية .

ضمانات التحصيل :

1– ولضمان تحصيل الضريبة نصت المادة الأولي من القرار رقم (103) لسنة 1983 على أنه يحظر على الشركات الأجنبية العاملة بدولة الكويت إعادة تصدير معداتها أو أي من أصولها إلا بعد تقديم شهادة من مراقب ضريبة الدخل بالوزارة تثبت براءة ذمتها من مستحقات ضريبة الدخل .

2– ولعل الحكمة من هذا النص أن أصول الشركات الأجنبية تعد أموالاً يمكن التنفيذ عليها لاستيفاء حقوق الدولة عند امتناع الشركة عن دفع دين

(1) انظر المادة (11) من المرسوم 3 لسنة 1955 .

الضريبة طواعية ، فلا يسمح للشركات الأجنبية تصدير هذه الأصول إلا بعد أدائها للضرائب المستحقة عليها .

3- لضمان تحصيل الضرائب صدر القرار الوزاري رقم (44) لسنة 1985 بشأن أخطار المؤسسات والهيئات والشركات عن مقاولي الباطنة والمتعهدين ، حيث ألزم هذا القرار المؤسسات والهيئات والشركات التي تزاول العمل أو التجارة في الكويت بأن تخطر وزارة المالية والاقتصاد (مراقبة ضريبة الدخل) بمن يتعاملون معهم من الشركات كمقاولين من الباطن أو متعهدين أو مستفيدين بأي صورة على أن يوضح بالإخطار الاسم والعنوان ، وأن يكون الإخطار مصحوباً بصورة من العقد .

كما تلتزم المؤسسات والهيئات والشركات بعدم صرف الدفعة الأخيرة للمقاول أو المتعهد أو المستفيد من الباطن إلا بعد أن يقدم شهادة من وزارة المالية والاقتصاد (مراقبة ضريبة الدخل) تفيد وفاءه بالتزاماته نحوها على ألا تقل الدفعة الأخيرة عن 50 ٪ من جملة العقد [1] .

وقد رتب المشرع الكويتي جزاء على مخالفة الهيئات والمؤسسات والشركات لهذا القرار يتمثل في استبعاد ما يتم دفعة من مبالغ لمقاولي الباطن ولم يتم الأخطار عنهم ، وذلك عن الإقرارات الضريبية المقدمة للوزارة .

كما أخذ المشرع الكويتي بأسلوب التحصيل تحت حساب الضريبة ، وهي ضمانه لتحصيل الضرائب المستحقة عن مقاولي الباطن ، حيث ألزم المشرع الشركات المتعاملة مع مقاولي الباطن بحجز الدفعة الأخيرة المستحقة للمقاول أو المتعهد أو المستفيد من الباطن أو 5 ٪ من جملة العقد أيهما أكبر حتى يقدم المقاول شهادة من وزارة المالية والاقتصاد (مراقبة ضريبة الدخل) تفيد

(1) انظر ثانياً من القرار الوزاري رقم (44) لعام 1985 بشأن إخطار المؤسسات والهيئات والشركات عن مقاولي الباطن و المتعهدين .

وفاءه بالتزاماته نحوها . والحكمة من ذلك أنه في حالة امتنع المقاول من الباطن عن دفع الضريبة يمكن للإدارة الضريبية أن تحصل على مستحقاتها الضريبية من المبالغ المحجوزة لدى الشركات لحساب المقاول من الباطن .

خامساً - استقرار ربط الضريبة :

يستقر ربط الضريبة ويصبح نهائيا أي دين في ذمة الممول واجب الأداء في الحالات الآتية :

1- حالة ربط بناء على إقرار الممول وما ذكره من أرباح دون أي تعديلات علية .
2- حالة قبول الممول ربط الضريبة بعد تصحيح الإقرار أو تعديله من قبل الإدارة الضريبية .
3- فوات مواعيد الطعن في الربط .
4- استنفاد طرق الطعن .

تعتبر الحالات السابقة حجة على استقرار ربط الضريبة بصفة نهائية على الممول ، ويصبح عبؤها ديناً عليه ، على الرغم من ذلك يكون لمدير الضريبة إجراء ربط إضافي أو بتصحيح الربط النهائي في بعض الحالات التي يتبين منها أن هناك خطأ في تقدير وعاء الضريبة ، ومنها :

1- إذا ثبت للإدارة الضريبية أن الممول لجأ إلى استعمال طرق احتياله لتقليل أرباحه ، وأن الأرباح الحقيقية تفوق الأرباح التي تم على أساسها ربط الضريبة ، وفي هذه الحالة يكون لمدير الضريبة أن يجري ربطاً إضافياً خلال فترة ، يبدأ حسابها من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاه ، تعادل الفترة التي لا تسمح بعدها دعوى المطالبة بالضرائب المستحقة للدولة .
2- لمدير الضريبة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير الإدارة الضريبية بناء على طلب الممول يقدمه إلى مدير الضريبة خلال فترة يبدأ سريانها

من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً تعادل الفترة التي لا تسمع بعدها دعوى المطالبة برد الضرائب التي دفعت بغير حق ، وذلك في الحالات التي تنطوي على الخطأ في تطبيق المرسوم رقم 3/ 1955 .

ومنها :

1- ربط الضريبة على نشاط معفى قانوناً منها ، أو غير خاضع لها .
2- عدم مزاوله الممول أي نشاط مما ربطت علية الضريبة .
3- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .
4- عدم ترحيل الخسائر .
5- عدم خصم الاستهلاكات .
6- تحميل بعض السنوات الضريبية لمصروفات تخص سنوات أخرى .

وهذه الحالات في الواقع ماهي إلا تطبيق للقواعد العامة الضريبية ، التي تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية بين جميع الممولين وأن يكون تقدير وعاء الضريبة بصورة صحيحة .

المبحث الرابع

تقادم دين الضريبة

تتضمن التشريعات الضريبية بصفة عامة نصوصاً توضح المدد الزمنية لتقادم دين الضريبة ، إلا أن المرسوم رقم 3/1955 لم يرد به نص خاص بتقادم دين الضريبة ، وعلى ذلك يجب الرجوع إلى أحكام القانون المدني الكويتي التي تعتبر الشريعة العامة التي يجب العمل بها في حالة عدم وجود نص خاص .

وجاءت المادة 441 من القانون المدني الكويتي متضمنة حكماً خاصة بتقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ، وكذلك تقادم الضرائب والرسوم التي دفعها الممول للدولة بدون حق.

حيث نصت المادة 441 مدني على مايلي :

1- لا تسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات ، ويبدأ سريان هذه المدة في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق فيها .

2- وكذلك يكون الحكم إذا كانت الدعوى بالمطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق . ويبدأ سريان المدة في هذه الحالة من يوم إخطار الممول بالتسوية النهائية لتلك الضرائب والرسوم .

3- ولا تخل الأحكام السابقة بما تقضي به القوانين الخاصة .

ووفقاً لأحكام هذه المادة يجب أن تفرق بين أمرين :

الأول : مرور الزمن المانع من سماع دعوى الدولة للمطالبة بضريبة الدخل .

حددت المادة 441 مدني مدة التقادم بخمس سنوات تبدأ من نهاية السنة

التي تستحق فيها ضريبة الدخل ، ومعنى ذلك أن دين الضريبة يستحق في نهاية السنة المالية التي تحسب الضريبة عن أرباحها ، ويعتبر تاريخ الاستحقاق هو أول السنة التالية لسنة الحساب حتى ولو تأخر تحصيل الضريبة بعد ذلك ، ومدة التقادم الخمسي تنقطع بالأخطار بعناصر ربط الضريبة ، أو بقرار الربط ، أو بالتنبيه على الممول بالأداء ، أو بقيام نزاع حول قيمة دين الضريبة ، ومعنى ذلك أن أي إجراء قاطع للتقادم يؤدي إلى سقوط الفترة الزمنية السابقة للإجراء على أن يحسب فترة زمنية جديدة من تاريخ الإجراء القاطع ، أو من تاريخ صيروره الربط نهائياً في حاله قيام نزاع حول دين الضريبة .

الثاني : مرور الزمن المانع من سماع دعوى الممول للمطالبة بالضريبة المدفوعة بدون حق.

حق الممول في المطالبة بما يدفعه بدون حق يسقط بمضي خمس سنوات، تبدأ من تاريخ إخطار الممول بالتسوية النهائية ، ومعنى ذلك أن مدة التقادم الخمسي لسقوط حق الممول في مطالبة الإدارة الضريبية بما يدفعه تبدأ من تاريخ إخطاره بربط الضريبة ، وإذا ما عدل الربط تبدأ مدة جديدة من تاريخ إخطاره بالربط المعدل ، ومدة التقادم الخمسي تنقطع بالطلب الذي يقدمه الممول إلى الإدارة الضريبية لاسترداد الزيادة التي أداها .

المبحث الخامس

تسوية المنازعات الضريبية

حرص المشرع الكويتي على وضع الإطار القانوني لتسوية المنازعات الضريبية ، حيث نصت المادة (13) من مرسوم ضريبة الدخل الكويتى على «أن أي نزاع بين المدير ودافع الضريبة ينشأ فيما يتعلق بإدارة هذا المرسوم أو بمقدار ضريبة الدخل المستحقة بموجبة ، يجوز إحالته من قبل أي الفريقين الى المحاكم للحكم به ، إلا إذا اتفق كلا الفريقين على عرض النزاع للتحكم» كما نصت المادة (9) على أن «لا يجوز بأية حال زيادة المقدار المذكور في البيان إلا إذا كانت الزيدة نتيجة قرار من المحاكم او التحكيم بموجب المادة (13) أو إذا كان دافع الضريبة قد وافق على ذلك». يفهم من ذلك أن المشرع قد حدد حالات اللجؤ إلى المحاكم او التحكيم في حالتين ، هما :

أ - النزاع المتعلق بإدارة المرسوم ، مثال ذلك طلب الإدارة الضريبية الاطلاع على دفاتر وسجلات الممول ، فرفض الممول هذا الطلب استناداً إلى أن الموظف المختص لا يلتزم بسرية المعلومات .

ب - النزاع المتعلق بزيادة مبلغ الضريبة ، واعتراض الممول على هذا التقدير وتمسكت الإدارة برأيها .

في مثل هاتين الحالتين ، يمكن اللجوء إلى المحاكم أو التحكيم لتسوية النزاع بين الممول والإدارة الضريبية ويكون ذلك بعد استنفاد طرق التسوية الإدارية بين الطرفين .

ونشير هنا إلى أن أي نزاع بين الممول وإدارة الضريبة لا يعفى الممول من دفع الضريبة ، أي : يجب على الممول دفع الضريبة المتنازع عليها أولاً ثم

اللجوء للمحاكم أو التحكيم ، ثم الاسترداد إذا كان ثم وجه للاسترداد ، وهذه القاعدة لازمة من أجل ضمان تمويل النفقات العامة ، وعدم تعطيل سير المصالح العامة .

ويترتب على نص المادة (3) نتيجة مهمة انه إذا رفضت الدعوى في غير الحالتين السابقتين (أ، ب) يكون للقضاء أن يرد الدعوى في أي مرحلة من مراحلها ، وسواء أكان بطلب من أحد الطرفين أم بدون طلب ، وذلك بسبب عدم الاختصاص[1] .

وقد أغفل المشرع الكويتى تحديد المحكمة المختصة بنظر النزاع الضريبي، وهذه مسالة مهمة لتحديد جهة الاختصاص ،كذلك مدى إلزامية قرارات التحكم والتقادم ، ولذلك تطبق القواعد العامة في هذا الصدد .

كذلك أغفل المشرع الكويتى وسائل التسوية الودية بين الممول وإدارة الضريبة عن طريق لجان الطعن التي تبحث الخلاف ، وتصدر قرارها خلال مدة زمنية محدودة ويبلغ للطرفين ، وهناك أيضاً لجان إعادة النظر يحق لأي من الطرفين رفع الموضوع إليها ، ولا شك أن اتباع هذه الآلية من شأنه سرعه إنهاء النزاع الضريبي فضلا عن قلة النزاعات التي تعرض على المحكمة أو التحكيم وهذا يؤدي إلى سرعه الفصل في المنازعات الضريبية.

(1) د. محمد سعيد فرهود ، ضريبة الدخل الكويتية ، مجلة الحقوق جامعه الكويت ، السنة السابعة عشرة ، العدد الأول والثاني ، مارس . يونيو 1993 ، ص275 .

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية للاستثمار الأجنبي في دولة الكويت



الفصل الثاني

المعاملة الضريبية للاستثمار الأجنبي

في دولة الكويت

شهدت دول العالم خلال العقود القليلة الماضية تحولاً جذرياً في خريطة الاقتصاد العالمي قوامه التوجه نحو العولمة و تحرير التجارة و سياسة التخصيص ، و في إطار هذا التوجه العالمي، سارعت جميع دول العالم المتقدم منه و النامي إلى وضع البرامج و السياسات التي تهدف إلى إفساح المجال للقطاع الخاص لكي يقوم بدوره التنموي من خلال قيادة زمام مشروعات النشاط الاقتصادي في ضوء الأطر القانونية التي تضعها الدولة ، والتي تضمن حسن أداء القطاع الخاص . كما سارعت دول العالم أيضاً إلى إفساح المجال أمام رؤوس الأموال الأجنبية و السماح بانتقالها من الدولة الصناعية إلى الدول الأقل تقدماً ، حيث تضاعفت هذه الاستثمارات بسبب تنافس الدول النامية على جذب أكبر قدر ممكن من هذه الاستثمارات بهدف تفعيل عمليات التنمية ، و ذلك من خلال تقدم المزايا و الحوافز و الإعفاءات الضريبية للاستثمار الأجنبي .

وتلعب الضرائب دوراً مهماً في التعجيل بتنمية اقتصاديات الدول النامية، ورفع مستوى دخل الفرد من خلال استخدام الضريبة كأداة لزيادة الاستثمارات و توجيهها إلى المجلات التي تعود إلى الدولة المضيفة بالفائدة .

و تسعى الدول الناميه نحو استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية في شكل استثمارات بهدف الإسراع بمعدلات التنمية بها، و في سبيل تشجيع الاستثمارات الأجنبيه تتنافس الدول المضيفة على تهيئة الظروف والعوامل

الملائمة التي تضمن للمستثمر أكبر عائد ممكن من مساهمته برأس ماله في الاستثمار بهذه الدولة ، و من خلال تقديم العديد من الامتيازات ، و في مقدماتها الحوافز الضريبية التي تساعد المستثمر على تحقيق الأرباح الكافية لأن تجعله يغامر بأن ينقل رأس ماله أو جزءاً منه بعيداً عن موطنه الأصلي إلى الخارج .

و في حالة عدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الأجنبية يلاحظ ارتفاع معدلات التهرب الضريبي وهذا يشكل عبئاً على اقتصاديات الدولة المضيفة ، ويعد عقبه عسره في سبيل الإسراع بمعدلات التنمية.

وتثير المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية العديد من الإشكاليات ، فقد تؤدي إلى عزوف الاستثمارات الأجنبية عن القدوم إلى الدول المضيفة ، أو فقد هذه الدول مورداً مهما من إيراداتها المالية .

و سوف يتناول هذا الفصل دراسه المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية في دولة الكويت بهدف وضع الإطار القانوني الضريبي الملائم للاستثمارات الأجنبية من أجل تفعيل دورها في تنمية اقتصاد دولة الكويت .

و سوف نقسم دراستنا على النحو الآتي :

المبحث الأول : مفهوم الاستثمار الأجنبي و تطوره .

المبحث الثاني: النظام الضريبي للاستثمار الأجنبي المباشر في دولة الكويت .

المبحث الثالث: مشكلات الضرائب على الاستثمار الأجنبي في دولة الكويت .

المبحث الرابع : تفعيل النظام الضريبي على الاستثمارات الأجنبية .

المبحث الأول

مفهوم الاستثمار الأجنبي و تطوره

الاستثمارات الأجنبية بصفة عامه تعتبر إحدى مصادر التمويل الأجنبي وإحدى وسائل نقل التقنية و التكنولوجيا الحديثة الى الدول المضيفة، وفي الوقت نفسه تعتبر مصدراً لحصول المستثمر الأجنبي على أرباح ما كان يمكن تحقيقها لو استثمر أمواله في الدولة التي يحمل جنسيتها .

والاستثمارات الأجنبية تعد مجالاً خصباً لدراسة العلاقة بين الدول المتقدمة و الدول النامية من خلال عملية تدفق رأس المال الأجنبي في صور متعددة لتحقيق أهداف معينه .

وهناك نوعان من الاستثمارات الأجنبية ، الاستثمارات الأجنبية غير المباشرة و الاستثمارات الأجنبية المباشرة .

ويأخذ **الاستثمار الأجنبي غير المباشر** صورتين : الأولى امتلاك الأفراد أو الشركات الأجنبية لبعض الأوراق من أسهم و سندات لمؤسسة وطنية في دولة أخرى ، و ذلك دون أن يقوم هؤلاء المستثمرون بممارسة أي نوع من أنواع الرقابة أو المشاركة في تنظيم وإدارة مشروع الاستثمار، و لكن لهم الحق في الحصول على عائد نظير المشاركة المتمثلة في الأسهم والسندات .

والصورة الثانية هي القروض الائتمانية طويلة الأجل و المنح و المعونات الأجنبية ، و يتم تدفق هذا النوع من الاستثمارات من خلال علاقة تعاقدية بين الاقتصاد المضيف لها (الطرف المدين) والاقتصاد المقرض (الطرف الدائن) .

وقد أخذت دولة الكويت بأسلوب الاستثمار الأجنبي غير المباشر بموجب

المرسوم بقانون رقم 31 لسنة 1990 في شأن تنظيم تداول الأوراق المالية ، وإنشاء صناديق الاستثمار ، والذي أجاز للشركات الاجنبية مزاولة عمليات بيع الأوراق المالية غير الكويتية وشرائها أو حصص في صناديق استثمار أجنبية لحساب الغير عن طريق وكيل كويتى فرداً أو شركة بعد الحصول على ترخيص يصدر من وزير التجارة والصناعة ، ويعد هذا الوكيل كفيلاً للشركة الأجنبية في جميع التزاماتها الناشئة عند مباشرة نشاطها في الكويت .

بينما يقصد **بالاستثمار الأجنبي المباشر** **Direct foreign investment** تلك المشروعات التي يقيمها ويملكها و يديرها المستثمر الأجنبي ، إما بسبب ملكيته الكاملة للمشروع أو بالاشتراك في رأس مال المشروع الوطني بنصيب يسوّغ له حق الإدارة ، وتكون تلك المشروعات مستثمرة بشكل مباشر عن طريق الأفراد أو الشركات الأجنبية .

و لا شك أن الاستثمارات الاجنبية المباشرة تعد أفضل الوسائل التي تلجأ إليها الدول النامية من أجل الإسراع بمعدلات التنمية ، و يكفي للتحقق من ذلك الاطلاع على القوانين الخاصة التي أصدرتها معظم الدول النامية لتشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة و الهيئات المتخصصة التي أقامتها تلك الدول لتهيئة المناخ المناسب و التغلب على المعوقات الإدارية والإجرائية التي قد تواجه المستثمر الأجنبي، وذلك لاجتذاب أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال الأجنبية ، فهناك أكثر من تسعين دوله ناميه تتنافس حول استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال تهيئة المناخ الاقتصادي و السياسي و القانوني لهذه الاستثمارات .

و يمكن تقسيم الاستثمارات الأجنبية المباشرة حسب ملكية المشروعات إلى الأنواع الثلاثة الآتية :

1) الاستثمارات الأجنبيه المباشرة الخاصةDirect private foreign investment.

2) الاستثمارات الأجنبية المباشرة الثنائية Bilateral direct forein investment

3) الاستثمارات الأجنبية المباشرة متعددة الجنسية Multi National Corporation investment.

و يرتبط هذا التقسيم بتوزيع ملكية الاستثمارات الأجنبية و مدى مشاركة القطاع الوطني في ملكيتها ، وبالتالى في إدارتها [1] .

ويمكن أيضاً أن نقسم الاستثمار الأجنبي المباشر وفقاً للتنظيم القانوني الذي يخضع له داخل الدولة إلى استثمار داخل الدولة وإلى استثمار داخل المناطق الحرة .

و قد شهدت الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، تزايد كبير و مستمر في حجمها ، حيث اشار تقرير الاستثمار في العالم في عام 2003 (2003 UNCTAD) إلى أن معدل التدفق السنوي للاستثمارات الأجنبية المباشرة ، قد بلغ نحو 27,5٪ في المتوسط سنوياً، و ذلك خلال الفترة 1999 – 2003 ، حيث زادت تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر على مستوى العالم من 865 مليار دولار عام 1999 إلى 1100 مليار دولار عام 2003 [2] ، و هي معدلات زيادة تفوق كثيراً معدلات نمو التجارة الدولية مما يدل على أن الجانب الإنتاجي في النظام العالمي أصبح يحتل مكانه متزايدة الأهمية بالنسبة للجانب التبادلي للسلع والخدمات ، ويعد ذلك دلاله على تفضيل المستثمرين الأجانب صوره الاستثمار المباشر عن غيره من الصور الأخرى ، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها :

(1) د. خالد سعد زغلول ، الاستثمار الأجنبي المباشر في ضوء سياسة الانفتاح الاقتصادي في مصر ، مكتبة عين شمس ، 1988 ، ص115 .

(2) انظر في ذلك تقرير الاستثمار في العالم UNCTAD 2003 REPROT.

1- انخفاض حركة القروض الدولية سواء من البنوك التجارية أو المنظمات الدولية بسبب توقف كثير من الدول النامية عن دفع أعباء ديونها مثل (المكسيك - الأرجنتين - فنزويلا). و من جانب آخر يلاحظ أن المعونات والقروض المقدمة من صندوق النقد الدولي و البنك الدولي قد اتسمت بقدر كبير من المشروطيه ، ويغلب عليها الاعتبارات السياسية .

2- أن الاستثمار المباشر يتلافى القيود الجمركية التي وجدت نتيجة قيام التكتلات الاقتصادية .

3- اتجاه كثير من الدول إلى أسلوب مقايضه الديون Swap debit أي بيع ديونها إلى المستثمرين بأسعار مشجعه على الاستثمار ، مثال ذلك ما لجأت إليه المكسيك عندما قررت مبادلة الديون بأصول مكسيكية و بسعر خصم يصل إلى 50٪ من القيمة الاسمية لديون المكسيكية .

4- اتجاه كثير من دول العالم إلى تطوير وإصلاح اقتصاداتها ، وفتحها أمام الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، وظهور نمط جديد لتقسيم العمل الدولي «تدويل لانتاج» الذي تتوزع بمقتضاه عملية انتاج السلعة الواحدة على أقاليم الدول المختلفة في ضوء ما تتمتع به كل دوله من مزايا نسبيه ومقومات إنتاجية ، ومدى تلوثها للبيئة .

وتنفرد الشركات متعددة الجنسية « الدولية النشاط» بوضع استراتيجياتها الإنتاجية والتسويقية التي تعتبر العالم بأسره سوقاً واحدة[1].

وتواكباً مع المتغيرات العالمية و المحلية و الإقليمية أصدرت الكويت القانون رقم /8 لسنة 2001 في شأن تنظيم الاستثمار المباشر لرأس المال الأجنبي ، ويهدف هذا القانون إلى سد النقص في التشريعات التجارية

(1) Heller P.S، A Model of public fiscal behaviour in developing Countries ,aid ,investment and Taxation ،American ecenomic review ،2002 ،429 .

المرتبطه بالاستثمار الأجنبي ، وذلك من خلال توفير الضمانات والامتيازات ، بالإضافه إلى تسهيل الإجراءات الخاصة بالاستثمار، كما يهدف إلى تفعيل دور الاستثمار في مشروعات التنمية الاقتصادية وسد الفجوه في الموارد والإمكانات التي قد لا تتوافر في الدولة ، وتوسيع القاعدة الاستثماريه في البلاد، وكذلك الحصول على التقانه والتكنولوجيا المتطورة والخبرات الإدارية والتسويقية التي تملكها الشركات الدولية[1].

و يلاحظ أن قانون الاستثمار رقم 8/ 2001 جاء منظماً للاستثمارات الأجنبيه في صورتها المباشرة ، وحدد مجالات توظيف رأس المال الأجنبي في نشاط مرخص فيه طبقاً لأحكام هذا القانون [2] .

كما حرصت دولة الكويت على إصدار القانون رقم 26 لسنة 1995 بشأن المناطق الحرة ، بهدف جعل البلاد مركزاً تجارياً وانعاش حركة النقل والملاحة البحرية وتشجيع قيام الصناعات الصغيرة وزيادة حجم تجارتي العبور وإعادة التصدير وجذب رأس المال والحد من هجرته وإيجاد الثقة بوضع الكويت السياسى والاقتصادى على المستوى المحلي والعالمي .

(1) د. منصور السعيد ، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في ظل قانون الاستثمار الجديد ، مجلة حقوق الكويت ، العدد الثالث ، السنه السابعة و العشرون ، سبتمبر 2003 ، ص 259 .

(2) و هذا ما توضحه المادة الثانية من القانون رقم 8/ 2001 عندما نصت على أن (مع عدم الإخلال بأحكام المادة الثالثة من هذا القانون ، يحدد مجلس الوزراء الأنشطة و المشروعات الاقتصادية التي يجوز للمستثمر الأجنبي مزاولتها داخل البلاد ، إما بصفة مستقله أو بمشاركة رأس المال الوطني، وبما يتواءم مع السياسة العامة للدولة و خطط التنمية الاقتصادية المعتمدة .

المبحث الثاني

النظام الضريبي للاستثمار الأجنبي المباشر في دولة الكويت

تتنافس الدولة المضيفة لرؤوس الأموال على جذب أكبر قدر ممكن من الاستثمارات الأجنبية ، وذلك من خلال تقديم العديد من المزايا و الضمانات والإعفاءات الضريبية ، ومن أهمها أنظمة لحماية و ضمان الاستثمار الأجنبي وعوائده ضد الإجراءات الحكومية التي تعيق أصحاب رؤوس الأموال سواء في توقعاتهم أو في أهدافهم ، ومن هذه الأنظمة ما يتعلق بالحوافز الضريبية ، وتتخذ الحوافز الضريبية صورا عدة أهمها تنوع الإعفاءات الضريبية التي ترفع عن كاهل الممول عبء الضريبة لمدة أو مدد معينه ، أو تقدم له التيسيرات و المزايا التي تؤدي إلى تخفيف عبء الضريبة في السنوات التالية على الإعفاءات عن طريق وضع قواعد خاصة لتحديد الوعاء الضريبي سواء شملت هذه الطريقة نظاماً خاصاً لتحديد الإيرادات أو النفقات أو سعر الضريبه ذاتها .

و من هنا كانت الضريبه أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي للاستثمار عن طريق جعل القطاعات التي تلعب دوراً رئيساً في زيادة سرعة معدلات النمو الاقتصادي أكثر ربحية ، و هكذا فإن الإعفاءت الضريبية في الوقت الذي تعكس فيه استعداد الدولة المضيفه للاستثمار للتضحيه بمصدر من مصادر الإيرادات لصالح المستثمر ، فانها تحدد رغبة الدولة في تحقيق أهداف أكثر أهمية من خلال إقامة المشروعات الاستثمارية .

وعندما تقرر الدولة المضيفة لرؤوس الأموال حوافز ضريبية معينه فإنها توازن بين اعتبارين : الأول هو حاجاتها لموارد مالية لإشباع حاجات ومتطلبات التنمية و تحقيق توازن اقتصادي ، و هذا يتطلب بالضرورة

الاهتمام بحصيلة الضرائب .

الاعتبار الثاني هو حاجه الدول النامية إلى جذب رؤوس الأموال الاجنبية للاستثمار على إقليمها للمساهمة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية ، وهذا الاعتبار يتطلب تقديم حوافز ضريبية للاستثمارات الأجنبية بما يؤدي إلى التضحيه بجزء مهم من حصيلة الضرائب[1] .

وتحاول الدول النامية التوفيق بين هذين الاعتبارين في ضوء ظروفها الاقتصادية والاجتماعية ، ومن هنا كان اختلاف السياسات الضريبية إزاء الاستثمارات الأجنبية باختلاف الدولة في التوفيق بين هذين الاعتبارين [2].

و قد تضمن قانون الاستثمار الكويتي رقم 8 / 2001 نظاماً ضريبياً خاصاً للمشروعات الاستثمارية ، و هذا ما جاء في المادة 13 من هذا القانون ، والتي تنص على أنه[3] :

يجوز للجنة الاستثمار أن تمنح الاستثمارات الأجنبية كل أو بعض المزايا الآتية :

1- الإعفاء من ضريبة الدخل أو من أي ضرائب أخرى لمده لا تزيد على عشر سنوات من بدء التشغيل الفعلى للمشروع ، و كذلك إعفاء كل استثمار جديد في المشروع من هذه الضرائب لمده مماثلة لمدة الإعفاء الممنوحة للاستثمار الأصلي عند إنشاء المشروع .

---

(1) د. خالد سعد زغلول حلمي ، التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة ، بحث مقدم لمؤتمر التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة ، جامعة الدول العربية ، القاهرة ، 9-11 نوفمبر-1993 ، ص 6 .

(2) د. أحمد شرف الدين ، اتجاهات السياسة الضريبية و أثرها على الاستثمارات ، كتاب الأهرام الاقتصادي ، رقم 20 ، أكتوبر 1989 ، ص 14 .

(3) انظر المادة 13 من قانون رقم 8 / 2001 في شأن تنظيم الاستثمار المباشر لرأس المال الأجنبي في دولة الكويت .

2- الإفـادة مـن المزايا المتـرتبـة على اتفـاقـيـات تجنب الازدواج الضـريبي و اتفاقيات تشجيع و حماية الاستثمار .

3- الإعفاء كلياً أو جزئياً من الرسوم الجمركية على الواردات الآتية :

أ- الآلات و المعدات و قطع الغيار اللازمة لإنشاء والتوسيع و التطوير .

ب- المواد الأولية والبضائع نصف المصنعة ومواد التغليف والتعبئة اللازمة للأغراض الإنتاجية .

ويكون منح الامـتيـازات المشـار إليـهـا في هذه المادة متناسـباً مـع خطط التنمية الاقتـصـادية وعدد الكويتيين العـاملين في المشـروع ، ومع الالتـزام بأحكام القانون رقم 19 / 2000 فيما يتعلق بتعيين القوى العاملة الوطنية .

و يلاحظ أيضـا أن المشرع الكويتي قـد سـاوى بين المسـتـثمر الوطني و المستثمر الأجنبي في المزايا و الضمانات و المعاملة الضريبية ، و يتضح هذا من المادة (20) من القانون رقم 8 / 2001 والتي تنص على أن :

«تسـرى أحكام هذا القـانون بالنسـبـة إلى النشـاطات والمشـروعـات الاقتصادية التي يزاولها المسـتثمر الوطني دون شريك أجنبي ، متى كانت ضمن الأنشطة والمشروعات التي يحددها مجلس الوزراء عملاً بالمادة الثانية من هذا القـانون» و قد اسـتـهدف هذا النص تشـجيع توطين رأس المال الوطني وعدم هجرته إلى الخارج ، كما أنه من الطبيعي أن تتمتع المشروعات المتماثلة ، و التي تتم في إطار واحد بمزايا متماثلة .

وإذا كان هذا الهدف يحمد عليه المشرع الكويتي، إلا أن المشرع كان يجب عليه حذف كلمة أجنبية من مسمى القانون حتى يتفق مع مضمونه .

واشتراط المشرع لتمتع المستثمر الأجنبي بالمزايا والضمانات والإعفاءات

المنصوص عليها في هذا القانون أن يقدم طلباً بذلك إلى لجنة الاستثمار للنظر فيها [1] ، و معنى ذلك أن لجنة الاستثمار تتمتع بسلطة تقديرية في منح المستثمر الأجنبي هذه المزايا و الإعفاءات من عدمه .

وجاءت المادة (5) من قانون إنشاء المناطق الحرة رقم 26 لسنة 1995 ونصت على أن تعفى من الضرائب والرسوم الجمركية :

أ – المشروعات التي تقام بالمناطق الحرة والأرباح التي تحققها من ممارسة نشاطها داخل هذه المناطق .

ب – البضائع التي تستورد للمناطق الحرة أو التي تصدر منها .

ج – الأدوات والمهمات اللازمة للعمل داخل المناطق الحرة أياً كان نوعها .

وذلك كلة دون الإخلال بما هو منصوص عليه في هذا القانون .

---

(1) انظر الفقرة الأخيرة من المادة 9 من القانون رقم 8/ 2001 .

المبحث الثالث

مشكلات الضرائب على الاستثمار الأجنبي في دولة الكويت

تثير المعاملة الضريبية على الاستثمارات الأجنبية العديد من الاشكاليات قد يترتب عليها العديد من الآثار السلبية سواء بالنسبة للدولة المضيفه أو للمستثمرين الأجانب وهذا قد يفرغ قانون الاستثمار من مضمونه.

و على حد القول ، إن النظم و السياسات الضريبية سوف تظل كما كانت دائماً عبئاً بغيضاً على دوائر الإنتاج و الاستثمارات ، فهي مثل الدواء شديد المرارة الذي لايسوغ تعاطيه إلا إذا كان ضروريا لاستبكار الشفاء ، و الشفاء هنا هو مدى ملاءمة استئداء الضرائب على نحو يحقق رفع نسبة صافي الاستثمارات المتولدة من الفوائض المالية سواء تحققت هذه الفوائض بالنسبة لأهميتها للاستثمارات العامة في القطاعين العام و الخاص ، أو في الوحدات التي يستثمر فيها ، و يمتلكها القطاع الخاص المحلي أو الأجنبي [1] .

و تتمثل إشكاليات النظام الضريبي على الاستثمار الأجنبي الكويتي وفقًا للقانون رقم 8 / 2001 فيما يلي :

١- لاشك أن الاعفاءات الضريبية (Tax Holiday) تلعب دوراً مهماً في جذب الاستثمارات الأجنبية إلا أن النظم الضريبية الواردة في قانون الاستثمار الكويتي رقم 8/ 2001 تسمح بمنح إعفاءات ضريبية على أساس معايير غامضة ، و يصعب التحقيق منها مثل مساهمة المشروع المستفيد في تنفيذ مشروعات تتناسب مع خطط التنمية الاقتصادية وعدد الكويتيين العاملين

---

(1) R.E. Hall ، DV Jorgenson ، Tax Policy and Investment Behavior ,American Economic Review ، June 2003 ,P.5.

في المشروع ، ومثل هذا الموقف يعكس فكرة غير صحيحة ارتسمت في ذهن واضعي السياسات، عن أن الاستثمار الأجنبي يتمخض دائماً عن نفع محض للبلاد النامية ، وغالباً ما تتضمن هذه الحوافز الضريبية العديد من الثغرات التي تتمكن من خلالها المشروعات الاستثمارية من الاستفادة منها و التخلص من عبء الضريبة .

2- لقد أخذ المشروع بفلسفة المبالغة في الإعفاء الضريبي التي تصل إلى عشر سنوات لبعض المشروعات الخاضعه لقانون الاستثمار ، و لم يهتم بوضع نظام ضريبي ملائم ومشجع وبأسعار معتدلة و مستقره بعد انتهاء فتره الإعفاء ، و من المتوقع أن يؤدي هذا الأسلوب إلى جذب نوع معين من الاستثمارات وهي ذات السيولة المرتفعة و الكسب السريع و المخاطر المحدودة، وهو ما حدث في كثير من الدول النامية التي اتبعت نفس هذا النهج ، فجاءت معظم مشروعاتها تجارية أو صناعية استهلاكية لا تسهم في إحداث التنمية الاقتصادية المرغوبة نظراً لانتهاء نشاطها بانتهاء فترة الإعفاء[1].

3- عدم دقة صياغة المادة (13) من قانون الاستثمار الأجنبي رقم 8/ 2001 ، حيث يمكن أن تثير العديد من المشاكل بين المولين و بين مصلحة الضرائب، فعلى سبيل المثال تنص الفقرة الأولى من المادة (13) على أن الإعفاء من ضريبة الدخل أو من أي ضرائب أخرى لمدة لا تزيد على عشر سنوات من بدء التشغيل الفعلى للمشروع ، فعبارة التشغيل الفعلى للمشروع ، عباره غير محددة، نظراً لأن بعض المشروعات تبدأ في الإنتاج على مراحل معينه مثل مشروعات الغزل و النسيج ، كما أن مرحلة ما بعد التشغيل إلى مرحلة الإنتاج تعتبر من المراحل الحرجه من حيث التكاليف ، و أغلب المشروعات

---

(1) انظر في ذلك د. خالد سعد زغلول ، التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الواحدة ، مرجع سابق ، ص31 .

لاتبدأ الإنتاج بالطاقة الكاملة فقد تبدأ بربع أو نصف الطاقة نظراً لعدم استكمال المباني ، أو لأن الإنتاج للتجارب و دراسة حالة السوق .

وقد وقع المشرع المصري من قبل في نفس هذه المشكلة، وهذا أمر دفع مصلحة الضرائب المصرية الى وضع حل لهذه المشكله فأصدرت تعليمات تفسيرية لرجال الضرائب ، و مع ذلك فإن هذه الحلول كانت حلولاً جزئية غير مقبوله ، ولم تفِ بكل المطلوب ، فعلى سبيل المثال حددت بداية الإنتاج بالنسبة للشركات الصناعية من أول إنتاج للتسويق بصرف النظر عن أن هذا الإنتاج تم في المرحلة الأولى أو الأخيره ، و نتج عن ذلك قبول المولين لهذه التفسيرات ، وحاولوا استغلال ثغرات القانون ليتهربوا من دفع الضرائب ، ويحصلوا على إعفاء لفترة أطول .

لذلك كان من الأجدى بالمشروع الكويتي أن يقرر بدء احتساب فترة الإعفاء من بدء الإنتاج ، وليس التشغيل الفعلى ، وذلك حتى يسمح باسترداد الخسائر المتحققة خلال فترة التشغيل ، وهو ما جرى عليه العمل في تشريعات الاستثمار في العديد من الدول ، ومنها المملكة العربية السعودية ومصر بعد تعديل قانون الاستثمار رقم 230 / 1989 .

و يرى بعض الباحثين [1] أن تجارب الدول النامية أثبتت فشل الإعفاءات الضريبية كوسيلة لجذب المولين و المستثمرين العرب و الأجانب ، ومن الأفضل عدم الاعتماد على الإعفاءات الضريبية لأنها تخلق شعوراً سيئاً لدى الغالبيه العظمى من المستثمرين ، وتجعلهم يقبلون على البحث عن الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية حتى يتجنبوا دفع الضرائب .

وعلى الرغم من تلك الاعتراضات على الإعفاءات الضريبية فإننا نرى أنها يمكن أن تلعب دوراً مهماً في تحقيق ما تهدف إليه الدول في إطار سياستها

---

(1) انظر سيد امام محمد ، الاعفاءات الضريبية بقصد تشجيع الاستثمارات و الإنتاج ، مجله مصر المعاصرة ، يوليو 1978 ، ص206 .

التنموية ، و ذلك إذا أعيد تنظيم هذه الإعفاءات و ترشيدها ، كما سنوضح فيما بعد .

4- قرر المشرع في الفقرة الأولى من المادة (13) أن منح المزايا والإعفاءات للاستثمارات الأجنبية تعتبر مسألة جوازيه تقدر منحها لجنة الاستثمار ، وهذا الأمر يعتبر عائقاً أمام المستثمر في إعداد جدوى اقتصادية للمشروع المقترح ، و كان من الاجدى بالمشرع وضع معايير موضوعية لمنح هذه المزايا والإعفاءات عن طريق ربطها بمزاولة نشاط معين ، أو تصدير كمية معينه من الإنتاج إلى خارج الدولة ، كما هو الحال في التشريع المقارن .

5- نص المشرع في الفقرة الثانية من المادة (13) على إفادة المستثمر الأجنبي من المزايا المترتبة على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واتفاقيات تشجيع و حماية الاستثمار، فمن الملاحظ أن اتفاقيات حماية و تشجيع الاستثمار و اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين دولة الكويت والدول الأخرى لم تتضمن أحكاماً واحدة ، وإنما تختلف هذه الأحكام من اتفاقية إلى أخرى ، وهذا يؤدي إلى التميز في المعاملة بين المستثمرين وفقاً لجنسية كل منها ، وهو ما يمكن أن يثير الجدل لتعارض هذه النتائج مع أحكام منظمة التجارة العالمية WTO التي تقوم على عدد من المبادئ أهمها عدم التميز في المعاملة بين الدول الأعضاء ، وهذا المبدأ المعروف بشرط أولى الدول بالمراعاة[1].

6- نص المشرع في المادة (16) على أن تكون المحاكم الكويتية وحدها هي المختصة بنظر أي نزاع ينشأ بين مشروعات الاستثمار الأجنبي و الغير أياً كان ، و يجوز الاتفاق على الالتجاء في هذا النزاع إلى التحكيم .

---

(1) Walsh ,Evens ,P ,and J ، [The Eiu [Economist intelligence unit] Guide to The New GATT London : E14,1994 ، P.11.

ويقصد بالغير في تطبيق أحكام هذه المادة الجهات الحكومية والأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتبارية العامة و الخاصة .

ومن المتوقع أن تصادف الاستثمارات الأجنبية بعد انتهاء فترة الإعفاء منازعات ضريبية مع حكومة الدول المضيفة و المنازعات الضريبية لها طبيعة خاصة ، وهذا قد يؤدي إلى طول فترة النزاع أمام المحاكم العادية الكويتية ، وقد تثور مشكلة القانون الواجب التطبيق في حالة اللجوء إلى التحكيم ، و هذه الإشكاليات قد تعيق جذب الاستثمارات الأجنبية إلى دولة الكويت .



المبحث الرابع

تفعيل النظام الضريبي على الاستثمارات الأجنبية المباشرة

لاشك أن الاستثمارات الأجنبية المباشرة تحمل في طياتها آثاراً إيجابية وآثاراً سلبية على اقتصادات أي دولة مضيفه ، كما أن الاستثمار الأجنبي المباشر ليس هدفاً في حد ذاته ، بل إنه مكمّل للاستثمارات الوطنية ، وكلاهما يجب أن يوجه بقصد تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية، ونظراً لأن السياسة الضريبية تعتبر عاملاً مهماً و مؤثراً على حركة الاستثمارات الأجنبية فإننا سوف نطرح عدداً من المقترحات بهدف تفعيل النظام الضريبي على الاستثمارات الأجنبية المباشرة في دولة الكويت.

أولاً – إعادة تنظيم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مراعاة عدم منح الإعفاءات الضريبية إلا للمستثمرين القادرين على الاستمرار في مزاولة النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء، فلا يمنح الإعفاء الضريبي إلا للمشروعات التي تفيد الدراسات المسبقة أن كفايتها الإنتاجية سوف تزداد ، وهو الأمر الذي يدفعها إلى الاستمرار في نشاطها، وبذلك تضمن عدم لجوء المستثمرين إلى تصفية المشروعات بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي [1] .

و نرى في هذا الصدد ضرورة إجراء تعديل تشريعي ينص على الضوابط الآتية :

١ – أن يكون الإعفاء لمدة سنتين قابلة للتجديد مدة أو مدد مماثلة حتى تصل إلى عشر سنوات كحد أقصى حسب نوع المشروع ، ومدى مساهمته في نقل التقنية والتكنولوجيا إلى دولة الكويت .

(1) O.E.C.D Investment Incentives and Disincentives and The International Process، paris، 2003 No13 ، P.10.

2- أن تكون سلطه مد الإعفاء لادارة الضريبة بوزارة المالية بعد التحقق من سلامة معاملات المنشأة و جدية الإعفاء الممنوح لها .

3- يتعين على المنشأة التي تتمتع بإعفاء ضريبي أن تستمر في مزاولة النشاط مدة مماثلة لمدة الإعفاء و إلا خضعت للضريبة عن فترة الإعفاء عند الإخلال بهذا الشرط .

4- ضرورة ربط الإعفاءات الضريبية بالتضخم ، بحيث يتناسب الإعفاء الضريبي مع ارتفاع الأسعار ، وهذا أمر يؤدي إلى الحد من حالات التهرب الضريبي .

ثانياً – ترشيد الإعفاءات الضريبية نظراً لأنها تعتبر عنصراً غير رئيسي في جذب الاستثمارات الأجنبية، حيث إن غالبية البلاد التي ينتمي إليها المستثمرون الأجانب تطبيق نظام (Tax Credit)، والذي بمقتضاه يكون للمستثمرين الأجانب الحق في خصم الضرائب الأجنبية التي دفعوها من الضريبية الوطنية المفروضة عليهم في بلادهم التي ينتمون إليها ، فكأن الخزانة العامة الكويتية قد خسرت إيرادات تأتي من الضريبة دون أن يعود ذلك بالفائدة على المستثمر الأجنبي .

و يمكن أن نقرر هنا أن الامتيازات و الضمانات والإعفاءات ليست سلعه حرة توزع ذات إليمن و ذات الشمال، و كأنها دون تكلفه ، وأنه ينبغي على صانع السياسة و التشريع أن يتذكر دائما أنها عمله ذات وجهان أحدهما تشجيع المستثمر والآخر حرمان الدولة من موارد مالية مهمة ، كذلك ينبغي أن يحافظ على التوازن بين المزايا التي يجنيها المستثمر الوطني أو الأجنبي والتزاماته أو مسؤولياته إزاء المجتمع الذي يعمل فيه ، فإذا انعدم هذا التوازن وأصبحت العملية تتمثل في الحصول على كل شيء و عدم إعطاء أي شيء فلا جدوى تعود على الاقتصاد القومي من قبل هذا الاستثمار .

ثالثاً – نرى أيضـا أن وضـع نظام ضـريبي ذا أسـعار مـعـتـدلة و معقـولة ومستقرة تعتبر حافزا أفضل من الإعفاءات التي يعقبها معدلات غير مستقره أو مبالغ فيها ، وهذا أمر يمكن أن يؤدي إلى انتشار ظاهرة تصفية المشروعات الاستثمارية مع انتهاء فترة الإعفاء تهرباً من الخضوع للضريبة .

رابعاً – العمل على حل جميع المشكلات والخلافات الضـريبـيـة التي تواجهها المشروعات الاستثمارية المتعلقة بتفسير القانون، على أن يكون تفسير القانون في ضوء توجيهات سياسة الدولة بالنسبة للاستثمار، مما يكون له الأثر في الحد من حالات التهرب الضريبي .

خامساً – ينبغي أن يعطى أمر تطبيق النصوص الضـريبـيـة لأهل الاختصاص ، و ليس هناك أقدر من إدارة الضريبة بوزارة المالية الكويتية في التعامل و الإشراف على المشروعات الاستثمارية، و ليس لجنة الاستثمار كما هو الحال في المادة (13) من القانون رقم 8/ 2001 .

و لذلك ينبغي أن يكون قرار الإعفاء الضريبي بصفة نهائية لادارة الضريبة على ضوء تتبع تاريخ بداية نشاط المشروع ، كما ينبغي أن يكون تحديد بداية فترة الإعفاء الضريبي من حق ادارة الضريبة ذاتها ؛ إذ إنه فضلاً عن أنها الجهة التي تقرر الإعفاء الضريبي فإنها الجهة المسؤولة قانوناً عن ربط الضريبة و تحصيلها .

سادساً – ضرورة اتباع أنظمة جمركية أخرى بجانب نظام المناطق الحرة إلا وهي نظام الإعفاء المؤقت ونظام رد الضريبة المعروف بـ Draw Back.

سابعاً – كان من الأجدى بالمشرع الكويتي أن ينص على سريان أحكام

القانون الكويتي قانون الدولة المضيفة على المنازعات المتعلقة بالاستثمارات الأجنبية سواء عرض النزاع على المحاكم الكويتي أو التحكيم، حتى يتفادى مشكلة تحديد القانون الواجب التطبيق في حالة اللجوء إلى التحكيم ، فالمستثمر الأجنبي دائماً يفضل اشتراط اللجوء للتحكيم لفض أي نزاع ضماناً لسرعة إنهاء الفصل في النزاع، و عدم تسييس أحكام القضاء إذا ما عرض النزاع على محاكم الدولة المضيفة .

ثامناً – ضرورة تعديل مسمى قانون الاستثمار رقم 8/ 2001 بحذف مصطلح أجنبي ليصبح المسمى هو «قانون في شأنه تنظيم الاستثمار المباشر لرأس المال في دولة الكويت» ، حتى يتفق مسمى القانون مع مضمونه وفقاً لأحكام المادة عشرين من هذا القانون .

تاسعاً – وجود قانون للاستثمار الأجنبي يعني عيوباً في القوانين الأخرى ، فمعظم دول العالم المتقدمة لاتفرق بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي وهذا لايستدعي معه وجود قانون للاستثمار الأجنبي فيها ، ولذا أناشد المشرع الكويتى بضرورة وضع قانون واحد للشركات يحكم كل الشركات ، فوحدة قانون الشركات أهم بكثير من أية إعفاءات أو امتيازات ، وكذلك وضع قانون واحد للضرائب يتضمن بين دفتية كل الأحكام العامة للضرائب والإعفاءات الواردة عليها بدلاً من تشتتها عبر القوانين المختلفة داخل الدولة .

الفصل الثالث

اتفاقات الكويت مع جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل



الفصل الثالث

اتفاقات الكويت مع جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل

أبرمت الكويت العديد من الاتفاقات الثنائية مع الدول الأخرى بشأن تجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل[1] .

---

(1) جدير بالذكر أن الكويت أبرمت عدد من الاتفاقات الثنائية بشأن تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل نذكر منها:

- اتفاق حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال والصادر بها مرسوم بالقانون رقم 32 لسنه 1990 .
- اتفاق حكومة دولة الكويت والجمهورية العربية السورية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، الصادر بها القانون رقم 1 لسنه 2000 .
- اتفاق حكومة دولة الكويت والمملكة الأردنية الهاشمية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالى فيما يتعلق بالضرائب المفروضه على الدخل ، الصادر بها القانون رقم 29 لسنة 2002 .
- اتفاق حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية السودان لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال والصادر بها القانون رقم 6 لسنه 2004 .
- اتفاق دولة الكويت وجمهورية سريلانكا الديمقراطية لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب المالى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، والصادر بها القانون رقم 13 لسنه 2004 .
- اتفاق دولة الكويت وحكومة مالطا لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب المالى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والصادر بها القانون رقم 14 لسنه 2004 .
- اتفاق دولة الكويت وحكومة جمهورية بلغاريا لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب المالى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال الصادر بها القانون رقم 22 لسنة 2004 .
- اتفاق دولة الكويت وجمهورية اليونان لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال ، وقد صدر به القانون رقم 24 لسنه 2004 .
- اتفاق دولة الكويت وحكومة ماليزيا لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب المالى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وتعزيز العلاقات الاقتصادية ، وقد صدر به القانون رقم 25 لسنه 2004 .
- اتفاق دولة الكويت وجمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق الضرائب على الدخل ، وقد صدر به القانون رقم 22 لسنه 2006 .

انظر فى ذلك موقع المعاهدات الدولية في الإنترنت على عنوان ..WWW.alltreaties. Com

ونظراً لوجود تشابه بين هذه الاتفاقات فإننا سوف نكتفي بإلقاء الضوء على اتفاقية دولة الكويت مع جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب الضريبى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، وقد تناولت المادة الأولى من الاتفاقية بيان نطاق تطبيقها ، وبينت المادة الثانية الضرائب المشمولة بالاتفاقية بالنسبة للكويت ومصر ، وأشارت المواد 3 ، 4 ، 5 إلى تعاريف لبعض العبارات الواردة بها ، ونظمت المواد من (6 الى 22) بصورره مفصلة موضع تجنب الازدواج الضريبى بالنسبة لأنواع الدخل المختلفة ورأس المال ، بما يحقق إعفاءات وتخفيضات ضريبية للاستثمار .

وبينت المادة من (23 إلى 26) الأحكام الخاصة بأسلوب تجنب الازدواج الضريبى في أي من الدولتين ، وتضمنت المادة (27) أحكاماً متنوعة ، وقد أكدت المادة (28) على أن أحكام الاتفاقية لن تمس الامتيازات الغربية المنوحة لإعفاء البعثات الدبلوماسية أو الهيئات القضائية أو موظفي المنظمات الدولية بموجب القواعد العامة للقانون الدولى أو بموجب أحكام اتفاقية خاصة .

ونظمت المادة (29) أحكام نفاذ الاتفاقية ، كما تضمنت المادة (30) مدة الاتفاقية وكيفية إنهائها ، لما كان ذلك ، وكانت تلك الاتفاقية تحقق مصالح الطرفين ولا تتعارض مع التزامات دولة الكويت في المجالين العربي والدولي .

وسوف نستعرض أهم أحكام هذه الاتفاقية للوقوف على مدى تحقيقها لهدف تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل .

أولاً – النطاق الشخصي لسريان أحكام الاتفاقية:

فقد حددت المادة الأولى النطاق الشخصي لسريان أحكام الاتفاقية ، حيث نصت على تطبيق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كليتيهما ، بينما حددت المادة الثانية الضرائب التي

تتناولها الاتفاقية ، وهي :

1 - الضرائب على الدخل التي تفرضها الدولة المتعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو إحدى سلطاتها المحلية بصرف النظر عن الطريقة التي تفرض بها.

2 - تعتبر من الضرائب على الدخل جميع الضرائب المفروضة على إجمالي الدخل أو على عناصر الدخل بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة من التصرف في الأموال المنقولة أو غير المنقولة والضرائب على إجمالى الأجور والمرتبات التي تدفعها المشروعات ، وأيضاً الضرائب على زيادة رأس المال الناتجة عن إعادة التقويم .

3 - الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية هي على الأخص :

أ - بالنسبة لدولة الكويت :

1 - ضريبة دخل الشركات .

2 - النسبة من صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة المدفوعة إلى مؤسسة الكويت للتقدم العلمى .

3 - الزكاة .

4 - الضريبة المطبقة بموجب قانون دعم العمالة الوطنية (ويشار إليها فيما بعد بالضريبة الكويتية) .

ب - بالنسبة لجمهورية مصر العربية

1 - الضريبة العقارية (وتشمل ضريبة الأطيان والضريبة على العقارات المبنية) .

2 - الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين .

3 - الضريبة على أرباح شركات الأموال .

4 - رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

5 – الضرائب الإضافية المفروضة بنسبة مئوية من الضرائب المبينة عالية أو المفروضة بطرق أخرى . (ويشار إليها فيما بعد بالضريبة المصرية) .

وتسري أحكام الاتفاقية أيضاً على أيه ضرائب مماثلة أو مشابهة في جوهرها تفرض بعد تاريخ توقيع الاتفاقية بالإضافة إلى الضرائب الحالية أو بدلاً منها ، وتقوم السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بإخطار كل منها بأية متغييرات جوهرية تطرأ على قوانين الضرائب فيهما [1] .

ثانياً – تعريف المقيم في اتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية: [2]

نصت المادة (4) من اتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية والصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006 على أنه لأغراض هذه الاتفاقية ، تعنى عبارة (مقيم في دولة متعاقدة) :

أ – في حالة الكويت : الفرد الذى يكون موطنه في الكويت ويكون مواطناً كويتياً ، وأي شركة يتم تأسيسها في الكويت .

ب – في حالة مصر : أي شخص يخضع وفقاً لقوانين مصر للضريبة المفروضة بها ، وذلك بحكم موطنه أو محل اقامته أو مركز إدارته أو أي معيار آخر من طبيعة مماثلة .

2 – لأغراض الفقرة (١) ، فإن عبارة (مقيم دوله متعاقده) تشمل أيضاً :

أ – حكومة تلك الدولة المتعاقدة أو أي قسم سياسي فرعي أو سلطة محلية تتبع لها .

ب – أي مؤسسة حكومية يتم تأسيسها في تلك الدولة المتعاقدة ، بموجب

(1) المادة (2) من اتفاقية حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل .

(2) جاءت أغلب اتفاقات دولة الكويت مع الدول الأخرى بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، متوافقه من حيث تعريف المقيم ، ولذلك أخذنا اتفاقية دوله الكويت مع جمهورية مصر العربية كنموذج لذلك .

قانون عام مثل شركة أو بنك مركزي أو صندوق أو هيئة أو مؤسسة خيرية أو طاله أو أي كيان آخر مشابه .

ج – أي كيان يتم إنشاؤه في تلك الدولة المتعاقدة ، وتمتلك حكومة تلك الدوله المتعاقدة أو سلطة محلية فيها رأسماله بالمشاركة مع حكومات دول مجلس التعاون الخليجى أو سلطة محلية تابعة لها .

3 – في حالة ما إذا كان فرداً وفقاً لأحكام الفقرة (١) مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقدتين ، فإن وضعه حينئذ سيتحدد على النحو الآتي :

أ – يعتبر مقيماً فقط في الدولة المتعاقدة التي يتوافر له مسكن دائم بها ، إذا توافر له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين ، فيعتبر مقيماً فقط في الدوله المتعاقدة التي تكون علاقاته الشخصية والاقتصادية بها أوثق (مركز المصالح الحيوية) .

ب – إذا لم يكن ممكنا تحديد الدوله المتعاقدة التي بها مركز مصالحه الحيوية ، أو إذا لم يتوافر له مسكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدتين، فيعتبر مقيماً فقط في الدولة المتعاقدة التي يكون له بها محل إقامة معتاد .

ج – إذا كان له محل إقامة معتاد في كلتا الدولتين المتعاقدتين ، أو إذا لم يكن له محل إقامة معتاد في أى منهما ، فيعتبر مقيماً فقط في الدولة المتعاقدة التي يكون من مواطنيها ويحمل جنسيتها .

د – إذا لم يكن ممكناً تحديد وضعه طبقاً لأحكام الفقرة (أ) تتولى السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين حل المسألة باتفاق متبادل .

4 – حيث يعتبر وفقاً لأحكام الفقرة (١) شخص ما ، خلاف الفرد ، مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقدتين ، فإنه يعتبر عندئذ مقيماً فقط في الدولة المتعاقدة التي تم تأسيسه فيها .

ثالثاً – تعريف المنشأة الدائمة في اتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية:[1]

نصت المادة (5) من اتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية الصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006:

1 – على أنه لأغراض هذه الاتفاقية تعني عبارة (المنشأة الدائمة) المقر الثابت الذي يزاول المشروع من خلاله كل نشاطه أو بعضه .

2 – تشمل عبارة (المنشأة الدائمة) على نحو خاص :

أ – مقر الإدارة .

ب – فرع .

ج – مكتب .

د – مصنع .

هـ – ورشة .

و – منجم أو بئر بترول أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر يرتبط باستكشاف أو استغلال الموارد الطبيعية .

ز – المزرعة أو أراضى مزروعة .

ي – منافذ البيع .

3 – يعتبر (منشأة دائمه) موقع بناء او تشييد أو مشروع تجميع أو تركيب أو نشاطات إشرافيه متعلقة بذلك تتم ممارستها في دولة متعاقدة ، فقط إذا استمر ذلك الموقع أو المشروع أو تلك الأنشطة لمدة تزيد عن ثلاثة أشهر .

4 – تقديم خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية أو الإدارية ، بواسطة دولة متعاقدة من خلال مستخدمين أو موظفين آخرين متعاقد معهم من قبل المشروع لهذا الغرض في الدولة المتعاقدة الأخرى يعتبر منشأة دائمة ، فقط

(1) جاءت أغلب اتفاقات دولة الكويت مع الدول الأخرى بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، متوافقة من حيث تعريف المنشأة الدائمة، ولذلك أخذت اتفاقية دولة الكويت مع جمهورية مصر العربية كنموذج له .

إذا استمرت تلك النشاطات لفترة أو لفترات تبلغ في مجموعها أكثر من ستة أشهر خلال أي فترة أثني عشر شهراً.

5 – إذا زاول مشروع دوله متعاقدة نشاطاً في الدوله المتعاقدة الأخرى باستخدام معدات أساسية ، أو قام بتركيب تلك المعدات فيها فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا استمر هذا النشاط ، أو استغرق هذا التركيب مدة تزيد عن ثلاثة أشهر خلال فترة اثني عشر شهراً .

6 – استثناء من الأحكام المتقدمة من هذه المادة ، فإن عبارة المنشأة الدائمة لاتشمل الآتي:

أ – استخدام مرافق فقط لغرض تخزين أو عرض سلع أو بضائع مملوكة للمشروع.

ب – الاحتفاظ بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة للمشروع فقط لغرض التخزين أو العرض .

ج – الاحتفاظ بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة للمشروع فقط لغرض تصنيعها بواسطة مشروع آخر .

د – الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء سلع أو بضائع أو لجمع المعلومات للمشروع .

هـ – الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض ما للمشروع ، في مزاولة أي نشاط آخر ذي طبيعة تحضيرية أو مساعدة .

و – الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي جمع بين النشاطات المذكورة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) شرط أن يكون مجمل النشاط بالمقر الثابت للعمل الناتج عن هذا الجمع ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة [1].

---

(1) المادة (5) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية والصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006 .

7 – استثناء من أحكام الفقرتين (1) ، (2) فإن الشخص بخلاف الوكيل المستقل الذي تسري عليه أحكام الفقرة (8) ، والذي يعمل في دولة متعاقدة نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى ، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً ، وذلك بالنسبة للنشاطات التي يقوم بها هذا الشخص لحساب المشروع إذا توافرت إحدى الشروط الآتية :

أ – يملك ويزاول بشكل معتاد في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً سلطة إبرام العقود باسم ذلك المشروع ، مالم تكن نشاطات مثل هذا الشخص قاصرة على الأنشطة المذكورة في الفقرة (6) التي إذا تم مزاولتها من خلال مكان ثابت للعمل ، لا تجعل هذا المكان الثابت منشأة دائمة بالتطبيق لأحكام تلك الفقرة .

ب – لا يملك تلك السلطة ، ولكنه يحتفظ عادة في الدولة المذكورة أولاً بمخزون من السلع والبضائع، ويقوم عادة بتسليم تلك السلع والبضائع بالنيابة عن المشروع .

ج – كان يضمن بشكل معتاد في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً طلبات شراء، بشكل كامل أو شبه كامل للمشروع ذاته ، أو لمثل هذا المشروع ومشروعات أخرى يسيطر عليها هذا المشروع ، أو له حصة مسيطرة فيها.

د – كان بحكم عمله هذا ، يقوم في تلك الدولة المتعاقدة ولصالح المشروع بتصنيع سلع أو بضائع مملوكة للمشروع .

8 – لا يعتبر أن لمشروع دولة متعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد أن المشروع يزاول العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال سمسار أو وكيل بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي صفة مستقلة ، بشرط أن

يعمل هؤلاء الأشخاص في النطاق المعتاد لأعمالهم ، ولكن إذا كرست كل نشاطات ذلك الوكيل أو معظمها لصالح ذلك المشروع ومشاريع أخرى[1].
يكون مسيطراً عليها من قبل أو له حصة مسيطرة فيها ، فإنه لن يعتبر وكيلاً ذا صفة مستقلة في مفهوم هذه الفقرة .

9 – استثناء من الأحكام السابقة لهذه المادة ، فإن مشروع التأمين التابع لدولة متعاقدة فيما عدا ما يتعلق بإعادة التأمين يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان يقوم بجمع أقساط تأمين في إقليم تلك الدولة الأخرى ، أو يقوم بتأمين مخاطر في تلك الدولة الأخرى من خلال شخص بخلاف الوكيل ذي الصفة المستقلة الذي تطبق عليه أحكام الفقرة (7) .

10 – أن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة أو تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، أو تزاول عملاً في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو خلافة) ، لا يجعل أياً من الشركتين منشأة دائمة للأخرى .

رابعاً – تعريف الدخل من الأموال غير المنقولة في اتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية: [2]

عرفت المادة (6) من الاتفاقية الدخل من الأموال غير المنقولة بأنه :

1 – الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من الأموال غير المنقولة (بما في ذلك الدخل من الزراعة أو الإخراج) الكائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، ويجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى .

2 – يكون لعبارة (الأموال غير المنقولة) المعنى المحدد لها وفقاً لقانون الدولة

---

(1) المادة (2) من اتفاقية دولة الكويت ومصر السابق ذكرها .
(2) المادة (6) من اتفاقية دولة الكويت ومصر السابق ذكرها .

المتعاقدة التي توجد بها الأموال المعنيه ، وعلى آية حال فإن العبارة تشمل الأموال الملحقة بالأموال غير المنقولة والماشية والمعدات المستخدمة في الزراعة والإخراج ، والحقوق التي تطبق عليها أحكام القانون العام المتعلقة بملكية الأراضي ، وحق الانتفاع بالأموال غير المنقوله ، والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل الاستغلال أو الحق في استغلال المناجم المعدنية ومصادر المياه وغيرها من الموارد الطبيعية ، ولا تعتبر السفن والطائرات من الأموال غير المنقولة .

3 – تطبق أحكام الفقرة (1) على الدخل الناتج من الاستخدام المباشر للأموال غير المنقولة أو من تأجيرها أو استغلالها بأي شكل آخر .

4 – تطبق أحكام الفقرتين (1) ، (3) أيضاً على الدخل من الأموال غير المنقولة لمشروع ، وعلى الدخل من الأموال غير المنقولة المستخدمة لأداء خدمات شخصية مستقلة .

خامساً – تعريف أرباح الأعمال وفقاً لاتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية: [1]

1 – الأرباح التي يحققها مشروع دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كائنة بها ، فإذا كان المشروع يزاول نشاطاً على النحو السابق فإن أرباح المشروع تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة ، ولكن في حدود ما يخص تلك المنشأة الدائمة من الأرباح فقط .

2 – مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (3) إذا زاول مشروع دولة متعاقدة نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كائنه فيها ، فتتحدد في كل دولة متعاقدة ما يخصها من الأرباح التي يمكن أن تحققها فيما لو كانت

(1) المادة (7) من اتفاقية دولة الكويت ومصر السابق ذكرها .

مشروعاً مستقلاً يباشر نفس النشاطات أو نشاطات مماثلة تحت نفس الظروف أو في ظروف مماثلة ويتعامل بصورة مستقلة تماماً عن المشروع الذي يعتبر منشأة دائمه له .

3 – عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، تخصم المصاريف الخاصة بنشاط المنشأة الدائمة بما في ذلك المصاريف التنفيذية والمصاريف الإدارية العامة التي انفقت سواء في الدوله الكائنه بها المنشأة الدائمة أو في غيرها ، ومع ذلك لن يسمح بهذا الخصم مهما كان المبلغ ، إذا وجدت مدفوعات (بخلاف مبالغ التكاليف الفعلية) من المنشأة الدائمة للمركز الرئيسي للمشروع أو أي من مكاتبه ، في شكل أتاوات أو رسوم أو أي مدفوعات أخرى مشابهة مقابل استعمال براءة الاختراع أو حقوق أخرى أو في شكل عمولة عن خدمات محددة أديت ، أو مقابل الإدارة أو – ماعدا في حالة مشروع بنكي – في شكل فوائد عن أموال أخرجت للمنشأة الدائمة ، وأيضاً لن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، المبالغ المالية (بخلاف المبالغ عن التكاليف الفعلية) المستحقة للمنشأة الدائمة على المركز الرئيس للمشروع أو أي مكتب من مكاتبة ، والتي تكون في شكل أتاوات أو رسوم أو مدفوعات أخرى مشابهه مقابل استعمال براءة اختراع أو حقوق أخرى ، أو في شكل عمولة عن خدمات محددة أديت أو مقابل الإدارة أو ماعدا حالة مشروع بنكي ، في شكل فوائد عن أموال أقرضت للمركز الرئيسى للمشروع أو أي من مكاتبه .

4 – لا تنسب أي أرباح لمنشأة دائمة لمجرد قيام تلك المنشأة الدائمة بشراء سلع أو بضائع للمشروع .

5 – إذا جرى العرف في دولة متعاقدة على تحديد الأرباح الخاصة بمنشأة دائمة على أساس تقسيم نسبي للأرباح الكلية للمشروع على أجزائه

المختلفة ، فإن أحكام الفقرة (2) من هذه المادة لا تمنع تلك المتعاقدة من تحديد الأرباح التي تخضع للضرائب على أساس التقسيم النسبي الذي جرى عليه العرف ، على أن طريقة التقسيم النسبي يجب أن تؤدي إلى نتيجة تتفق مع المبادئ المنصوص عليها في هذه المادة [1].

6 – إذا كانت المعلومات المتوافرة للسلطة المختصة في دولة متعاقدة غير كافية لتحديد الأرباح التي تنسب للمنشأة الدائمة لشخص ما ، فلا شيء في هذه المادة سوف يؤثر على تطبيق أي قوانين أو نظم لتلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بتحديد الالتزام الضريبى لتلك المنشأة الدائمة ، وذلك بوضع تقدير للأرباح التي ستخضع للضريبة لتلك المنشأة الدائمة بواسطة السلطة المختصة لتلك الدولة المتعاقدة شريطة أن تطبق تلك القوانين أو النظم وفقاً لمبادئ هذه المادة مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتوافرة للسلطة المختصة .

7 – لأغراض الفقرات السابقة ، تحدد الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة بذات الكيفية عاماً بعد عام ما لم يوجد سبب سليم وكافٍ يقضي بغير ذلك.

8 – إذا كانت الأرباح تتضمن عناصر من الدخل تناولها على انفراد مواد أخرى في هذه الاتفاقية فإن أحكام هذه المادة لا تخل بأحكام تلك المواد .

سادساً – المعاملة الضريبية للمشروعات المشتركة وفقاً لاتفاقية الكويت وجمهورية مصر العربية: [2]

حددت الاتفاقية المقصود بالمشروعات المشتركة وكيفية معاملتها ضريبياً بصورة تجنب حدوث ازدواج ضريبي ، ومنع التهرب الضريبى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.

---

(1) المادة (7) من اتفاقية دولة الكويت ومصر السابق ذكرها .

(2) المادة (9) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادرة بالقانون رقم 22 لسنه 2006 .

1 - نصت المادة (9) على أن يعتبر مشروع مشترك في الحالات الآتية :

أ - يساهم مشروع دولة متعقدة بطريق مباشر أو غير مباشر في إدارة أو رقابة أو في رأسمال مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى .

ب - يساهم نفس الأشخاص بطريق مباشر وغير مباشر في إدارة أو رقابة أو في رأسمال مشروع دولة متعاقدة ومشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى.

وإذا وضعت أو فرضت في أي من الحالتين المذكورتين شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهما التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي يمكن أن تقوم بين مشروعين مستقلين ، فإن أية أرباح كان يمكن أن يحققها أحد المشروعين ، ولكنه لم يحققها بسبب قيام هذه الشروط يجوز ضمها إلى أرباح هذا المشروع ، وإخضاعها للضريبة تبعاً لذلك .

2 - إذا كانت أرباح مشروع دولة متعاقدة والخاضعه للضريبة في تلك الدولة تتضمن أرباحاً داخلة ضمن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى ، وتخضع تبعاً لذلك للضريبة في تلك الدولة الأخرى ، وكانت الأرباح الداخلة ضمن أرباح ذلك المشروع تعتبر أرباحاً تحققت للمشروع التابع للدولة المذكورة أولاً ، وإذا كانت الظروف القائمة بين هذين المشروعين تعتبر مماثلة للظروف القائمة بين مشروعين مستقلين ، ففي هذه الحالة فإن الدولة المتعاقدة الأخرى تجري التعديل المناسب للضريبة التي استحقت فيها على تلك الأرباح ، وعند إجراء هذا التعديل ، فإنه يتعين إعمال الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية .

3 - لا يجوز لأي من الدولتين المتعاقدتين تغيير الأرباح الخاصة بالمشروع في الأحوال المشار إليها في الفقرة (1) بعد انتهاء المدة المنصوص عليها في

قوانينها ، وبأي حال بعد خمس سنوات من نهاية السنة التي تحققت فيها أرباح المشروع التابع لتلك الدولة التي قد تخضع لهذا التغيير .

4 – لا تطبق أحكام الفقرتين (2) ، (3) في حالة التهرب أو التقصير أو الإهمال العمدي .

سابعاً – المعاملة الضريبية لأرباح السهم في اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية: [1]

نظمت الاتفاقية بموجب المادة (10) منها المعاملة الضريبية لأرباح الأسهم على النحو الآتي :

1 – أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدول الأخرى .

2 – ومع ذلك يجوز أيضاً أن تخضع أرباح الأسهم لتلك الضريبة في الدولة المتعاقدة التي تقيم الشركة الدافعة لأرباح الأسهم فيها وفقاً لقوانين تلك الدولة ، ولكن إذا كان المالك المستفيد بأرباح الأسهم مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تتجاوز 10٪ من إجمالى قيمة أرباح الأسهم .

3 – تعني عبارة (أرباح الأسهم) في هذه المادة الدخل المستمد من الأسهم أو أسهم الانتفاع والتمتع أو حقوق الانتفاع والتمتع أو أسهم التعدين أو حصص التأسيس أو أسهم المؤسسين أو آية حقوق أخرى غير المطالبات بديون ، أو الاشتراك في الأرباح ، وكذلك الدخل الذى يخضع لنفس المعاملة الضريبية باعتباره دخلاً مستمراً من الأسهم طبقاً لقوانين الدولة التي تقيم بها الشركة الموزعة للأرباح .

(1) المادة (10) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادرة بالقانون رقم 22 لسنه 2006 .

4 – لا تنطبق أحكام الفقرتين (١) ، (2) إذا كان المالك المستفيد من أرباح السهم مقيماً في دولة متعاقدة يزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم فيها الشركة الدافعة لأرباح الأسهم من خلال منشأة دائمة كائنة بها ، أو يؤدي في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت كائن بها وكانت الملكية التي تدفع بسببها أرباح الأسهم مرتبطة ارتباطاً فعلياً بهذه المنشأة الدائمة أو المركز الثابت ، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (4) حسبما تكون الحالة .

5 – إذا كانت شركة مقيمة في دولة متعاقدة تستمد الأرباح أو الدخل من الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإنه لا يجوز لتلك الدولة المتعاقدة الأخرى أن تفرض ضريبة على أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة ، إلا إذا كانت مثل هذه الأرباح الموزعة قد دفعت لمقيم في تلك الدول الأخرى ، أو إذا كانت ملكية الأسهم المدفوعة بسببها التوزيعات مرتبطة ارتباطاً فعليا بمنشأة دائمة أو بمركز ثابت كائن في تلك الدولة الأخرى ، ولا يجوز لها أن تخضع أرباح الشركة غير الموزعة للضريبة على الأرباح غير الموزعة ، حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة تمثل كلها أو بعضها الأرباح أو الدخل الناشئ في تلك الدولة الأخرى .

ثامناً – المعاملة الضريبية للفائدة في اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية: [1]

نظمت الاتفاقية بموجب المادة (١١) منها المعاملة الضريبية للفائدة على النحو الآتي :

١ – الفائدة التي تنشأ في دولة متعاقدة والتي تدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

---

(١) المادة (١١) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادرة بالقانون رقم 22 لسنه 2006 .

2 – ومع ذلك فإن هذه الفائدة يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وطبقاً لقوانين تلك الدولة ، ولكن إذا كان المالك المستفيد من الفوائد مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإن الضريبة التي تفرض لاتزيد عن ١٠٪ من إجمالى مبلغ الفوائد.

3 – الفوائد التي تنشأ في إحدى الدولتين المتعاقدتين تعفى من الضريبة في كلتا الدولتين المتعاقدتين إذا دفعت إلى الدولة المتعاقدة الأخرى أو قسم سياسى فرعى بها أو سلطة محلية فيها أو مؤسسة حكومية يتم تأسيسها في تلك الدولة المتعاقدة بموجب قانون عام .

4 – يعني مصطلح (الفائدة) حسب استخدام هذه المادة الدخل الناشئ من مطالبات الديون بجميع أنواعها ، سواء كانت مضمونة أو غير مضمونة برهن ، وسواء كانت تحمل حق الاشتراك من أرباح المدين أم لا تحمل هذا الحق ، وعلى وجه الخصوص الدخل من الأوراق المالية الحكومية والدخل من السندات أو سندات الدين ، بما في ذلك عـلاوات الاصـدار والجـوائز المرتبطة بتلك الأوراق المالية أو السندات أو سندات الدين ، كذلك الدخل الذي يخضع لنفس الضرائب على الدخل من الأموال المقترضه بموجب قانون ضرائب الدولة المتعاقدة التي ينشأ فيها الدخل .

5 – لا تطبق أحكام الفقرتين (١) ، (2) إذا كان المالك المستفيد من الفائدة مقيماً في دولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنشأ فيها الفائدة ، نشاطاً تجارياً أو صناعياً من خلال منشأة دائمة كائنة بها ، أو يمارس في تلك الدولة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت كائن بها، وأن يكون سند المديونية الذي يدفع عنه الفائدة مرتبطاً فعلياً بتلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت ، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (١٤) حسب الأحوال .

6 – تعتبر هذه الفائدة أنها نشأت في دولة متقاعده إذا كان شخص مقيماً في هذه الدولة ، ومع ذلك إذا كان الشخص الذي يدفع الفائدة سواء كان مقيماً أو غير مقيم في دولة متعاقدة يمتلك في دولة متعاقدة منشأة دائمة أو مركزاً ثابتاً تتعلق به المديونية التي تنشأ عنها الفوائد المدفوعة ، وكانت تلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت يتحمل تلك الفائدة ، فإن هذه الفوائد تعتبر أنها قد نشأت في الدولة الكائنة بها هذه المنشأة الدائمة أو المركز الثابت .

7 – إذا كانت قيمة الفائدة بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك المستفيد أو بين كل منهما ، وأي شخص آخر ، بالقياس إلى سند المديونية التي تدفع عنها ، تزيد عن القيمة التي كان ينفق عليها الدافع والمالك المستفيد لو لم توجد هذه العلاقة ، فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على القيمة الأخيرة فقط ، في مثل هذه الحالة يظل الجزء الزائد من المبالغ المدفوعة خاضعاً للضريبة طبقاً لقانون كل من الدولتين والأحكام الأخرى الواردة بهذه الاتفاقية [1].

تاسعاً – المعاملة الضريبية للأتاوات في اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية:[2]

نظمت المادة (12) من الاتفاقية المعاملة الضريبية للأتاوات على النحو الآتي :

1 – الأتاوات التي تنشأ في دولة متعاقدة وتدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى .

2 – ومع ذلك يجوز أن تخضع هذه الأتاوات للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها طبقاً لقوانين تلك الدولة ، ولكن إذا كان المالك المستفيد من

(1) المادة (11) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادرة بالقانون رقم 22 لسنه 2006 .

(2) المادة (12) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006 .

الأتاوات مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الضريبة المفروضة لا يزيد سعرها عن ١٥٪ من القيمة الإجمالية للأتاوات .

3 – يعنى مصطلح (اتاوات) حسب استخدامه في هذه المادة المدفوعات من أي نوع التي يتم استلامها كمقابل الاستعمال أو حق أستعمال أي حقوق نشر عمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو اشرطة أو أي وسائل انتاج أخرى تستخدم فيها يتعلق بالبث التليفزيونى أو الإذاعي أو أي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو برامج الكمبيوتر أو نموذج أو خطة أو تركيبة أو عملية إنتاجية سريه ، أو معلومات متعلقة بخبرات صناعية أو تجارية أو عملية مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو عملية .

4 – لا تنطبق أحكام الفقرتين (١) ، (2) إذا كان المالك المستفيد من الأتاوات مقيماً في دولة متعاقدة يزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الأتاوات من خلال منشأة دائمة تقع في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى أو يؤدي في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت كائن في الدولة المتعاقدة الأخرى ، وكان الحق أو الملكية اللتان تدفع عنهما الأتاوات يرتبطان ارتباطاً فعلياً بهذه المنشأة الدائمة أو المركز الثابت ، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (14) حسبما تكون الحالة .

5 – تعتبر الأتاوات أنها قد نشأت في دولة متعاقدة إذا كان الدافع للأتاوات شخصاً مقيماً في تلك الدولة ، ومع ذلك إذا كان الشخص الدافع للأتاوات سواء كان مقيماً أو غير مقيم في دولة متعاقدة ، يمتلك في تلك الدولة منشأة دائمة أو مركز ثابت يرتبط ارتباطاً فعلياً بالحق أو الملكية التي تنشأ عنها الأتاوات ، وكانت تلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت تتحمل الأتاوات

فإن هذه الأتاوات تعتبر أنها قد نشأت في الدولة الكائن بها المنشأة الدائمة أو المركز الثابت .

6 – إذا تبين بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك والمستفيد لهذه الأتاوات أو بينهما معاً وبين شخص آخر، إن قيمة الأتاوات ، مع مراعاة الاستعمال أو الحق أو المعلومات التي تدفع مقابلاً لها تتجاوز القيمة التي كان من الممكن أن يتم الاتفاق عليها بين الدافع والمالك والمستفيد في غياب مثل هذه العلاقة، فإن أحكام هذه المادة تنطبق فقط على القيمة المذكوره الأخيرة ، في مثل هذه الحالة ، يظل الجزء الزائد من المدفوعات خاضعاً للضريبة وفقاً لقوانين كل من الدولتين المتعاقدتين ، والأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية .

عاشراً – المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية وفقاً لاتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية: [1]

نظمت المادة (13) من الاتفاقية المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية على النحو الآتي :

1 – تخضع الأرباح التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من نقل ملكية أموال غير منقوله مشاراً إليها في المادة (6) وتقع في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى .

2 – الأرباح الناتجة عن نقل ملكية الأموال المنقولة التي تشكل جزءاً من الممتلكات التجارية لمنشأة دائمة يمتلكها مشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، أو من أموال منقولة متعلقة بمركز ثابت تحت تصرف مقيم في دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لغرض أداء خدمات شخصية مستقلة ، بما في ذلك الأرباح التي تنشأ من نقل ملكية

(1) المادة (13) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادر بها القانون رقم 22 لسنة 2006 .

مثل هذه المنشأة الدائمة (وحدها أو مع المشروع ككل) أو من نقل ملكية مثل هذا المركز الثابت ، تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى .

3 – تخضع الأرباح الناتجة لمشروع تابع لدولة متعاقدة من نقل ملكية السفن أو الطائرات العاملة في مجال النقل الدولي ، أو الأموال المنقولة المتعلقة بتشغيل تلك السفن أو الطائرات للضريبة في تلك الدول المتعاقدة فقط .

4 – تخضع الأرباح الناتجة من نقل ملكية أي أموال غير تلك المشار إليها في الفقرات (1) ، (2) ، (3) للضريبة في الدولة المتعاقدة فقط التي يقيم فيها المتصرف في الملكية .

الحادي عشر: المعاملة الضريبية للخدمات الشخصية وفقاً لاتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية:

جاءت الاتفاقية وميزت في المعاملة الضريبية بين الخدمات الشخصية المستقلة والخدمات الشخصية التابعة ، وذلك على النحو الآتي :

أولاً – الخدمات الشخصية المستقلة [1]:

ويقصد بالخدمات الشخصية المستقلة ما يلي :

1 – الدخل الذي يحققه مقيم في دولة متعاقدة من خدمات مهنية أو من نشاطات أخرى ذات طبيعة مستقلة ، يخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة إلا فيما عدا الحالات الآتية ، وعندها يخضع هذا الدخل للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى :

أ – إذا كان لديه مركز ثابت تحت تصرفه بصفة منتظمة في الدولة المتعاقدة الأخرى لغرض أداء نشاطاته ، في هذه الحالة يخضع ذلك الجزء من

---

(1) انظر المادة (14) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006 .

الدخل الذي يخص هذا المركز الثابت للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى .

ب - إذا كان وجوده في الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو لفترات لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً من السنة المالية المعنية ، في هذه الحالة يخضع ذلك الجزء من الدخل الذي ينتج من الدولة المتعاقدة الأخرى خلال المدة أو المدد المشار إليها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى .

2 - تشمل عبارة (الخدمات المهنية) بوجه خاص ، النشاطات المستقلة العلمية أو الأدبية أو الفنية أو التربوية أو التعليمية ، وكذلك الأنشطة المستقلة التي يزاولها الأطباء والمحامون والمهندسون والمعماريون وأطباء الأسنان والمحاسبون .

ثانياً - الخدمات الشخصية التابعة[1] :

ويقصد بالخدمات الشخصية التابعة ما يلي :

1 - مع مراعاة أحكام المواد 16 ، 18 ، 19 ، 20 ، 21 ، فإن الرواتب والأجور والمكافآت الأخرى المماثلة التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة من وظيفة ، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة ما لم تزاول الوظيفة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإذا تمت مزاولة الوظيفة على ذلك النحو ، فإنه يجوز إخضاع المكافآت المكتسبة من الوظيفة للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى .

2 - استثناء من أحكام الفقرة (1) ، فإن المكافآت التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة من وظيفة تتم مزاولتها في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً إذا توافرت جميع الشروط

---

(1) انظر المادة (15) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006 .

الآتية :

أ – تواجد مستلم المكافآت في الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو لفترات لاتتجاوز في مجموعها 183 يوماً في السنة المالية المعينة .

ب – دفعت المكافآت بواسطة أو نيابة عن صاحب عمل غير مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى .

ج – لم تتحمل المكافآت منشأة دائمة أو مركزاً ثابتاً يملكه صاحب العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى .

3 – استثناء من الأحكام السابقة لهذه المادة فإن المكافآت المكتسبه من وظيفة تزاول على متن سفينة أو طائرة يتم تشغيلها في مجال النقل الدولي من قبل شركة تابعة لدولة متعاقدة تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة .

4 – الفرد الذي يحمل جنسية دولة متعاقدة وموظف لدى مشروع حكومي – طبقاً لنص الفقرة (2) من المادة (4) . ويكون نشاطه تشغيل الطائرات في النقل الدولي ، ويحصل على مكافأة من مهام يقوم بها في الدولة المتعاقدة الأخرى ، يعفى من الضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى بالنسبة للمكافأة التي يكتسبها من وظيفته لدى ذلك المشروع .

الثاني عشر: مكافأة أعضاء مجلس الإدارة :(1)

بالنسبة لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمدفوعات المماثلة التي يحصل عليها شخص مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضواً في مجلس إدارة أو في جهاز مماثل لشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً .

---

(1) انظر المادة (16) من اتفاقية دولة الكويت وجمهورية مصر العربية والصادر بها القانون رقم 22 لسنه 2006 .

كما نظمت الاتفاقية الدخول التي يحصل عليها الفنانون والرياضيون والمعاشات التقاعدية والمرتبات العمرية والأجور والرواتب والمكافآت المشابهة مقابل تقديم خدمات حكومية والمدرسون والباحثون والطلاب والمتدربون ، أو أي دخل آخر بهدف تجنب حدوث ازدواج ضريبي [1].

الثالث عشر – إلغاء الازدواج الضريبي[2] :

ونظراً لأن هناك احتمالاً لوقوع ازدواج ضريبي على الرغم من البنود الواردة في اتفاقية الكويت ومصر ، فإن الاتفاقية نصت على إلغاء الازدواج الضريبي في حالة حدوثه على النحو الآتي :

1 – إذا كان شخص مقيماً في دولة متعاقدة ، يحصل على دخل أو يمتلك رأس مال خاضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى طبقاً لأحكام هذه الاتفاقية تقوم الدولة الأولى بخصم مبلغ من ضريبة الدخل الخاضع لها هذا المقيم مساوٍ للضريبة على الدخل المدفوعه في الدولة الأخرى .
على أن هذا الخصم لا يزيد عن مقدار ضريبة الدخل ، قبل منح الخصم المنسوب ، إلى الذي يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

2 – إذا كان الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة معفى من الضريبة في هذه الدولة طبقاً لأى من أحكام هذه الاتفاقية ، فإن تلك الدولة عليها أن تأخذ في حسبانها مبلغ الدخل المعفى عند حساب الضريبة على باقي دخل هذا المقيم .

3 – لأغراض الخصم من ضريبة الدخل في الدولة المتعاقدة فإن الضريبة المدفوعة في الدولة المتعاقدة الأخرى يشتمل الضريبة المستحقة الدفع في تلك الدولة الأخرى ، ولكن تم الإعفاء منها أو تخفيضها بواسطتها طبقاً

(1) انظر المواد : 17 ، 18 ، 19 ، 20 ، 21 ، 22 ، من الاتفاقية سالفة الذكر .

(2) المادة (23) من الاتفاقية سالفة الذكر .

لنصوصها القانونية الخاصة بالحوافز الضريبية بهدف تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى .

4 – لأغراض هذه المادة فإن النسبة المفروضة لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي والزكاة المشار إليها في البندين (2) ، (3) ، على التوالي من الفقرة الفرعية (أ) ومن الفقرة (3) ومن المادة (2) تعتبران بمثابة ضريبة دخل .

الرابع عشر – مبدأ عدم التمييز : [1]

حرصاً من أطراف الاتفاق على عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني دول متعاقدة ومواطني الدولة المتعاقدة الأخرى ، فقد نظمت المادة (24) من اتفاقية الكويت ومصر مبدأ عدم التمييز على الآتي :

1 – الأفراد الذين يحملون جنسية دولة متعاقدة لا يخضعون في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي ضريبة أو أي التزامات تتعلق بها تكون مختلفة أو أكثر عبئاً من الضريبة والالتزامات المتعلقة بها ، والتي يخضع أو يجوز أن يخضع لها الأفراد الذين يحملون جنسية تلك الدولة المتعاقدة الأخرى في نفس الظروف .

2 – يجب ألا تفرض ضريبة على منشأة دائمة لمشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى بطريقة تكون أقل رعاية عما يفرض على مشاريع تابعة للدولة الأخرى ، تباشر نفس النشاطات في نفس الظروف ، يجب ألا يفسر هذا الحكم على أنه يلزم دولة متعاقدة بأن تمنح المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى أي علاوات شخصية ، أو إعفاءات أو خصومات لأغراض الضريبة بسبب الوضع المدني أو المسؤوليات العائلية ، والتي قد تمنحها لمقيميها .

3 – المشروعات التابعة لدولة متعاقدة التي يكون رأس مالها مملوكاً كلياً أو

---

(1) المادة (24) من الاتفاقية سالفة الذكر .

جزئياً أو مهيمناً عليها ، بشكل مباشر أو غير مباشر ، من قبل واحد أو أكثر من المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى ، لن تخضع في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً لأي ضرائب أو التزامات متعلقة بها يمكن أن تكون مختلفة أو أكثر عبئاً من الضرائب والالتزامات المتعلقة بها التي قد تخضع لها مشروعات أخرى مثيلة يكون رأس مالها مملوكاً كلياً أو جزئياً أو مهيمناً عليها ، بشكل مباشر أو غير مباشر ، من قبل واحد أو أكثر من المقيمين في الدولة الأخرى .

4 – يجب ألا يغير ماجاء في هذه المادة على أنه يقع إلزاماً قانونياً على دولة متعاقدة بأن تشمل المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى يميز أي معاملة أو تفضيل أو امتياز قد يمنح لأي دولة ثالثة أو للمقيمين فيها بموجب تكوين اتحاد جمركي أو اتحاد اقتصادى أو منطقة تجارة حرة أو أي ترتيب إقليمى أو شبه إقليمى كلياً أو أساساً بالضرائب أو انتقال رؤوس الأموال التي قد تكون الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً طرفاً فيها .

5 – ويعني مصطلح (ضريبة) في هذه المادة الضرائب موضوع هذه الاتفاقية .

وجدير بالذكر أن مبدأ عدم التمييز الذي ورد في المادة (52) من الاتفاقية يتوافق تماماً مع أحكام منظمة التجارة العالمية WTO. ؛ ولذلك يجب أن تراعي الدولة المختلفة عند عقد اتفاقات تجنب ازدواج ضريبي مع أكثر من دولة أن تكون المعاملة الضريبية واحدة بالنسبة لكل الدول المتعاقدة حتى تأتي نصوص هذه الاتفاقات متوافقة مع أحكام WTO .

نخلص مما تقدم إلى أن المشكلات المترتبة على تنازع القوانين في المجال الضريبى يمكن أن تعرقل حركة التنمية والتقدم في دول العالم المختلفة ، وهذا دعا جميع الدول والمنظمات الدولية إلى الاهتمام بوضع حلول لهذه المشكلات ، وكانت دولة الكويت سباقة في هذا الصدد حيث شعرت منذ الوهلة الأولى أن

الاتفاقات الثنائية تعتبر أفضل السبل لتلافي مشكلات الازدواج الضريبى والتهرب المالي ، وقد استفادت الكويت كثيراً من نماذج اتفاقات تجنب الازدواج الضريبى سواء المقدمة من قبل المنظمات الدولية أو الدول المختلفة ، وسوف نرفق طيه نموذجاً لاتفاق دولة الكويت مع جمهورية مصر العربية ونموذجاً آخر لاتفاق دولة الكويت مع حكومة ماليزيا .

المراجـع

المراجع العربية:

أولاً – الكتب والرسائل

أحمد المزيني ، الزكاة والضرائب في الكويت قديماً وحديثاً ، منشورات دار السلاسل ، الكويت ، الطبعة الأولى ، 1984 .

د. أحمد جامع ، فن المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1964 .

د. أحمد ضاعن السمدان ، القانون الدولى الخاص الكويتي ، تنازع القوانين ، الكويت 2001 .

د. أحمد عبد الكريم سلامة ، النظام القانونى لمفاوضات العقود الدولية ، دار النهضة العربية ، 1997 .

د. أحمد يوسف الشحات ، الشركات دوليه النشاط ونقل التكنولوجيا ، دار الشافعى للطباعة ، 1991 .

د. أسامه محمد الفولى ، محاضرات في التشريع الضريبي المصري ، الفتح للطباعة والنشر ، 1991 .

د. السيد عبد المولى ، الضرائب والمعاملات الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998 .

د. أمين عبد الفتاح سلام، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية 1970 .

د. بدرية العوضى ، القانون الدولي العام في وقت السلم والحرب وتطبيقاته في دولة الكويت ، دار الفكر بدمشق، الطبعة الأولى ، 1979 .

د. عبد الحكيم الرفاعى ، د. حسين خلاف ، مبادئ النظرية العامة للضريبة ، 1953 .

د. على إبراهيم ، القانون الدولى العام ، دار النهضة العربية ، 1995 .

د. حامد سلطان ، عائشة راتب، صلاح عامر ، القانون الدولي العام ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1987 .

د. حسام عيسى ، الشركات متعددة القوميات ، المؤسسة العربية للدراسات والنشر ، 1978 .

د. خالد سعد زغلول ، الاستثمار الأجنبيى المباشر ، مكتبة عين شمس ، 1988 .

د. خالد سعد زغلول ، د. إبراهيم الحمود ، الوسيط في المالية العامة ، الكويت ، الطبعة الثانية ، 2002 .

د. خالد سعد زغلول ، التشريع الضريبي المصري ، القاهرة ، 2006 .

د. خالد سعد زغلول ، النظم القانونية والسياسية للنفط العربى ووسائل تسوية المنازعات النفطية ، الكويت ، 2000 .

د. زكريا بيومى ، النظام الضريبي الدولي ، الفتح للطبع والنشر ، لم يذكر سنة النشر .

د. زكريا بيومى ، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، عالم الكتب ، القاهرة ، لم يذكر سنة النشر .

د. زكريا بيومى ، إقليمية الضريبة ، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة ، 1969 .

د. رشيد العنزي ، القانون الدولي العام ، الطبعة الثانية ، 2001 .

د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1969 .

د. سوزى عدلى ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، دار المطبوعات الجامعية ، 1999 .

د. طلعت الغنيمى ، الوجيز في قانون السلام ، لم يذكر دار النشر ، 1975 .

د. عادل الطبطبائى ، النظام الدستورى في الكويت ، الطبعة الثالثة ، 1998 .

د. عبد المنعم فوزى ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت 1971 .

د. زين العابدين ناصر ، مشكلة الأزدواج الضريبى الدولى ، رسالة دكتوراه مقدمة لجامعة باريس، لم يذكر سنة النشر .

د. محمد سعيد فرهود ، علم المالية العامة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 1403 هـ .

د. محمد حامد دويدار ، دراسات في الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1985 .

د. محمد حلمى مراد ، مالية الدولة ، مكتبة سيد عبد الله وهبه ، القاهرة ، 1957 .

د. محمد رياض عطية ، موجز في المالية العامة ، دار المعارف بمصر ، 1969 .

د. محمد طه بدوى ، حمدى النشار ، اصول التشريع الضريبي المصري ، دار المعارف بمصر ، 1959 .

د. محمد عبد المحسن المقاطع ، الوسيط في النظام الدستوري الكويتي ومؤسساته السياسية ، لجنة التأليف والترجمة والنشر ، الكويت ، 2006 .

د. محمد كمال عبد العزيز ، تقنين المرافعات في ضوء القضاء والفقه ، الجزء الأول ، الطبعة الثالثة ، 1995 .

د. مختار عبد الحكيم طلبة ، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن ، رسالة دكتوراه مقدمه لجامعة القاهرة ، 1997 .

د. مصطفى سيد عبد الرحمن ، القانون الدولي العام، لم يذكر سنة النشر ، 2001 .

د. مصطفى سلامة حسين ، العلاقات الدولية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، 1989 .

د. وائل إبراهيم راشد ، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت ، مجلس النشر العلمى الكويت ، 2000 .

د. يونس أحمد البطريق ، السياسات الدولية في المالية العامة ، لم يذكر دار النشر وسنه النشر .

ثانياً الدوريات والمقالات :

د. أحمد شرف الدين ، اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمارات ، كتاب الأهرام الاقتصادى رقم 20 أكتوبر 1989 .

د. السيد عبد المولى ، دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية ، معهد البحوث والدراسات العربية ، 1976 .

د. خالد سعد زغلول ، التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة ، دراسة مقدمة لمؤتمر التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة بجامعة الدول العربية ، الفترة 9 ـ 11 نوفمبر 1993 .

د. خالد سعد زغلول ، الجات والطريق إلى منظمة التجارة العالمية ، مجلة حقوق الكويت ، يونيو 1996 .

د. خالد سعد زغلول، العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية ، مجلة حقوق الكويت ، مارس 2002 .

د. سيد أمام محمد ، الإعفاءات الضريبية بقصد تشجيع الاستثمار والانتاج ، مجلة مصر المعاصرة ، يوليو 1978 .

د. طعمه الشمري ، قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم 7 لسنه 1955 بين النقص التشريعي وسوء التطبيق ، مجلة حقوق الكويت ، مارس 1996 .

د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ، حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل لسنه 1955 مجلة حقوق الكويت ، مارس 1994 .

د. عبد الهادي النجار ، الشركات دولية النشاط في العلاقات الاقتصادية الدولية ، مجلة مصر المعاصرة ، العدد 382 ، 1980 .

د. عبد الهادي النجار ، مشروع قانون ضريبة الدخل بين الواقع والمستقبل في الاقتصاد الكويتي ، مجلة حقوق الكويت ، سبتمبر 1981 .

د. محمد سعيد فرهود ، ضريبة الدخل الكويتية ، مجلة حقوق الكويت ، مارس – يونيو 1993 .

د. منصور السعيد ، النظام القانوني للاستثمار الأجنبى ، مجلة حقوق الكويت، سبتمبر 2003 .

النشرات والتقارير:

التشريع الضريبي الأمريكى .

الدستور الكويتي .

الدستور المصري .

بعض أحكام المحاكم الدستورية والإدارية .

معاهدة المكسيك 1943 ، ومعاهدة لندن 1946 .

اتفاق دولة الكويت وجمهورية مصر العربية الصادر بالقانون رقم 22 لسنه 2006 .

– القانون رقم 8 لسنه 2001 في شأن تنظيم الاستثمار الأجنبي المباشر لراس المال الأجنبيى .

ثانياً المراجع الأجنبية:

Books & theises:

- Bird Bichard M. economic Growth and tax policy ،new york doubledey Archor 1976.
- Bruno Gouthiere ،les impots les ffaires internationals. Edition frances lefbure ،paris ، 1990 .
- Carrall ،MB. Prevention of international double Taxation and fisciol Evasion ،League of nations ،Geneva ، 1939 .
- Diane ravitc : The search for . world commaelinty policy new york and neffe ، 1979 .

- E.allix. eTraite elementaire de science des finace et de legislation fenancieres francair paris. 1931.

- Herbert smith. Finance act 2005 restricts double - Taxation relief ، international Tax review ،London ، jul/aug 2005.

- Henri laufeuberger - finace Comparees ،paries ،recuil siery 1959 .

- Hymer's the international operations of national firms a study of direct foreign investment The MTT press England ،1976 .

- I sloh frank ،courtery of finance development London Macmillan ، 1977 .

- J.C. hartiner et p. dimalta ،Droit Budgetaire paris ،Libraeride la cour de C'ossation 2 ،eme edition ،1988 .

- John walerlury : the middle Trade East on the coming. Decade : New York : Mc Graw - Hill Book Company ،1980 .

- Johrc. Chommie - federal income taxation ،mutehell series of weact publishing company Na ،1977.

- Neuns ،Ralph ،double taxation relief shipping / by Ralph News and Sheila parrinton ،L'oyd's of London press LTD ،1988 .

- Lucien Bocquet : L'inpot sur le revenue Cedulaire et general vole ،2، 1933 .

- Peter B. Keen : international trade and Finance Combridge university press ،1977 .

- Robert Gordon ،The Tax on internet ،paper perared to the seminar on : international Ecommerce in practice ،sponsored by Asia

pacific dibgence SDN،BHD. Kualalampur ،20،s،1999.

- Racoul lewr : Les Conventions de double imposition ،1951 .

- Sleurink : Paul ،Making sense of The US. - dutch double taxation Greaty ،international financial law Review London ،dec 1993 .

- Spicer and pegler's income tax and profit tax 18 th ed،1948.

- Vito Tahri،Globaliration ،Tax Competition and future to Tax systems ،IMF working paper dec 1996 - and Taxation in an integration world Washingtion : Booking institution 1995 .

- Walter w. Heller : Fiscal pelicices for under developed Countries : New York،free press،1977 .

Periodical :

- A A. shaar : permanent establishment Erosion of a Tax Treaty principle Osla / deventer 1991 .

- Anonymaus،Tax payers warned against double taxation of foreign affiliates ،Jaurnal of accountancy ،New York ،sep 1963 vol 116 iss،00003 .

- Anonymous،UK announces double Taxtion treaty plans international Tax Review ،London May 2001 ،vol ،21،iss5 .

- Al berto j Morales ،Mexico establishes treaties to avoid double Taxation international ،financial ،law review ،London ،sep 2002، vol 21 .

- Dahl pay . W،Tax reform planning united nations secretariat a suggesteel framework for discussion es offi : Aci 12 : 21 july 1970.

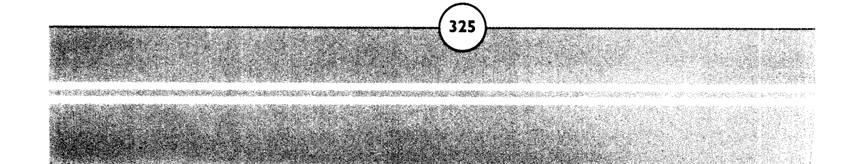
- G. dalimier : juris - classeur fiscal fascule 141 ،No 14 ،1962 .
- Heller p.s. Amodel of public fiscal behaviour in devlopeing Countries ،aid cnvestment and Taxation ، American economic review ،2002 .
- James L Dohe. Is double Taxation a myth ? Journal accountancy ، New york : apr 1962 ،vol 113 ،iss. 000004 ،
- R.EHall ،D.V. Jorgenson ،tax policy and investment Belavior، American Economic Review ،june 2003 .
- Wermer passche : Legislation fiscaire et Methodes de ventilation en vigueur en allemagne composition des enterparises etrenyeres an mationale voli ،1982 .

Report:

- American thread Co. v. Joyce. (1911 -1913)
- double taxation treaties ،international Tax Review - London Nov 1993 .
- Evens p. and J ،walsh ،the Eiu (E conomist intelligence unit) Guide to The New Gatt (London : E14 1994) .
- Fiscel Committee ،Leaque of nations ; Model Bilateral Conventions for The prevention of international double Taxation and fiscal Evasion 2nd Regional Tax Conference ،Mexico ،July 1943 ،Genev 1945 .
- Model double Taxation Convention on Estates and inheritances and on gifts ،OECD Committee on fiscal offairs ،1982 .
- DECD investment incentives and disincentive and The international

process ،paris 2003 .

- Opec . resolutions Adoptod at The Conference of Re organization of The setroleun .Exporting countries ،1962 .
- Standard federal Vol 4 ،No ،48 .
- Unctad 2003 Report .
- U.N. department of Economic and social offairs ،Maltinational corporation in world development preager publisher ،New york، 1997 .
- U.N. methods of ficancing Economic development an underdeveloped Countries ،New Youk ،1979 .
- U.N. The effect of Taxation on foreign " trade and investment ،1950.
- WWW. Alltreaties . Com .





الملاحق

ملحق العدد ٧٦٢ - السنة الثانية والخمسون
الثلاثاء ٦ ربيع الأول ١٤٢٧هـ، ٤/ ٤/ ٢٠٠٦م

قانون رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٦
بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت
وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب
الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل

بعد الاطلاع على الدستور،

وافق مجلس الأمة على القانون الآتي نصه، وقد صدقنا عليه وأصدرناه:

مادة أولى:

ووفق على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والموقعة في الكويت في السادسة والعشرين من شهر ذو الحجة ١٤٢٤هـ الموافق السادس عشر من شهر فبراير ٢٠٠٤م والمرافقة نصوصها لهذا القانون.

مادة ثانية:

على الوزراء - كل فيما يخصه - تنفيذ هذا القانون، ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

أمير الكويت

صباح الأحمد الجابر الصباح

صدر بقصر السيف في: ٢٧ صفر ١٤٢٦هـ،

الموافق: ٢٧ مارس ٢٠٠٦م.

مذكرة إيضاحية
للقانون رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٦
بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت
وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل

رغبةً في تعزيز العلاقات الاقتصادية المتبادلة بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية مصر العربية، فقد وقعت في الكويت بتاريخ ١٦/ ٢/ ٢٠٠٤، اتفاقية بين الدولتين لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.

وقد تناولت المادة الأولى من الاتفاقية بيان نطاق تطبيقها، وبينت المادة الثانية الضرائب المشمولة بالاتفاقية بالنسبة للكويت ومصر، وأشارت المواد (٣)، (٤)، (٥) إلى تعاريف لبعض العبارات الواردة بها، ونظمت المواد من (٦) إلى (٢٢) بصورة مفصلة موضوع تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لأنواع الدخل المختلفة ورأس المال، بما يحقق إعفاءات وتخفيضات ضريبية للاستثمارات.

وبينت المواد من (٢٣ إلى ٢٦) الأحكام الخاصة بأسلوب تجنب الازدواج الضريبي في أي من الدولتين، وبينت المادة (٢٧) أحكامًا متنوعة، وقد أكدت المادة (٢٨) على أن أحكام الاتفاقية لن تمس الامتيازات الضريبية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية أو الهيئات القنصلية أو

موظفي المنظمات الدولية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقية خاصة.

ونظمت المادة (٢٩) أحكام نفاذ الاتفاقية، كما تضمنت المادة (٣٠) مدة الاتفاقية وكيفية إنهائها، لما كان ذلك وكانت تلك الاتفاقية تحقق مصلحة الطرفين ولا تتعارض مع التزامات دولة الكويت في المجالين العربي والدولي.

ومن حيث إن الجهة المختصة - وزارة المالية - طلبت من وزارة الخارجية اتخاذ إجراءات التصديق عليها، كما طلبت وزارة الخارجية إعداد الأداة القانونية التي تلزم لنفاذها.

ومن حيث إن الاتفاقية المذكورة من الاتفاقيات الواردة بالفقرة الثانية من المادة (٧٠) من الدستور، ومن ثم تكون الموافقة عليها بقانون عملاً بحكم هذه الفقرة.

لذلك فقد أعد مشروع القانون المرافق بالموافقة عليها.

اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة
جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي
ومنع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل

إن حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية مصر العربية والمشار إليهما فيما بعد بالدولتين المتعاقدتين، رغبةً منهما في تعزيز علاقتهما الاقتصادية المتبادلة من خلال إبرام اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل، قد اتفقا على ما يلي:

مادة (١): النطاق الشخصي:

تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما.

مادة (٢): الضرائب التي تتناولها الاتفاقية:

١ - تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب على الدخل التي تفرضها الدولة المتعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو إحدى سلطاتها المحلية بصرف النظر عن الطريقة التي تفرض بها.

٢ - تعتبر من الضرائب على الدخل جميع الضرائب المفروضة على إجمالي الدخل أو على عناصر الدخل بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة من التصرف في الأموال المنقولة أو الغير منقولة والضرائب على إجمالي الأجور والمرتبات التي تدفعها المشروعات وأيضًا الضرائب على زيادة رأس المال الناتجة عن إعادة التقييم.

٣ - الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية هي على الأخص:

(أ) بالنسبة لدولة الكويت:

١/ ضريبة دخل الشركات.

٢/ النسبة من صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة المدفوعة إلى مؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

٣ - الزكاة.

٤ - الضريبة المطبقة بموجب قانون دعم العمالة الوطنية.

(ويشار إليها فيما بعد بالضريبة الكويتية)

(ب) بالنسبة لجمهورية مصر العربية:

١ - الضريبة العقارية (وتشمل ضريبة الأطيان والضريبة على العقارات المبنية).

٢ - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

٣ - الضريبة على أرباح شركات الأموال.

٤ - رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

٥ – الضرائب الإضافية المفروضة بنسبة مئوية من الضرائب المبينة عالية أو المفروضة بطرق أخرى.

(ويشار إليها فيما بعد بالضريبة المصرية)

٤ – تسري أحكام الاتفاقية أيضًا على أية ضرائب مماثلة أو مشابهة في جوهرها تفرض بعد تاريخ توقيع الاتفاقية بالإضافة إلى الضرائب الحالية أو بدلاً منها، وتقوم السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بإخطار كل منهما بأية تغييرات جوهرية تطرأ على قوانين الضرائب فيهما.

مادة (٣): تعاريف عامة:

١ – لأغراض هذه الاتفاقية ما لم يقتضِ سياق النص خلاف ذلك:

(أ) ١/ يعني مصطلح (الكويت) إقليم دولة الكويت ويشمل أي منطقة خارج البحر الإقليمي والتي وفقًا للقانون الدولي تحددت أو يجوز تحديدها بموجب قوانين الكويت كمنطقة يمكن أن تمارس فيها الكويت حقوق السيادة أو الولاية.

٢/ يعني مصطلح (مصر) إقليم جمهورية مصر العربية، وعندما يستعمل بالمعنى الجغرافي يشمل المياه الإقليمية وأي منطقة متاخمة فيما وراء المياه الإقليمية التي تمارس عليها مصر حقوق السيادة بمقتضى التشريع المصري ووفقًا للقانون الدولي، والتي تحددت أو قد تتحدد كمنطقة تمارس عليها مصر حقوق فيما يتعلق بقاع البحر أو باطن الأرض أو مواردها الطبيعية.

(ب) يعني مصطلح (دولة متعاقدة) و(الدولة المتعاقدة الأخرى) مصر أو الكويت حسبما يقتضيه سياق النص.

(ج) يعني مصطلح (شخص) أي فرد أو شركة أو أي كيان مكون من مجموعة أشخاص.

(د) يعني مصطلح (شركة) أي شخصية اعتبارية أو أي كيان يعامل من الناحية الضريبية كشخصية اعتبارية.

(هـ) يعني مصطلح (مشروع دولة متعاقدة) و(مشروع الدولة المتعاقدة الأخرى) على التوالي مشروع يستثمره مقيم في دولة متعاقدة ومشروع يستثمره مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(و) يعني مصطلح (ضريبة) الضريبة المصرية أو الكويتية حسبما يقتضيه النص.

(ز) يعني مصطلح (السلطة المختصة):

١/ بالنسبة للكويت: وزير المالية أو ممثل مفوض من قبل وزير المالية.

٢/ بالنسبة لمصر: وزير المالية أو من يمثله قانونًا.

(ح) يعني مصطلح (مواطن):

١/ أي فرد يتمتع بجنسية الدولة المتعاقدة.

٢/ أي شخص قانوني أو شركة أشخاص أو شركة أو جمعية أو أي كيان آخر يستمد وضعه القانوني من القانون الساري في الدولة المتعاقدة.

(ط) يعني مصطلح (النقل الدولي) أي نقل بحري أو جوي يقوم به مشروع دولة متعاقدة ويستثنى من ذلك النقل البحري أو الجوي بين أماكن تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى فقط.

٣ – عند تطبيق أحكام هذه الاتفاقية من قبل دولة متعاقدة فإن أي مصطلح لم يرد له تعريف بها يكون له نفس المعنى المقرر له في القانون المعمول به في تلك الدولة المتعاقدة بشأن الضرائب التي تتناولها هذه الاتفاقية وذلك ما لم يقضِ النص بخلاف ذلك، وأي معنى مقرر لهذا المصطلح طبقًا للقوانين الضريبية المعمول بها في تلك الدولة له الأولوية على المعنى المقرر له في أية قوانين أخرى بها.

مادة (٤): المقيم:

١ – لأغراض هذه الاتفاقية، تعني عبارة (مقيم في دولة متعاقدة):

(أ) في حالة الكويت: الفرد الذي يكون موطنه في الكويت ويكون مواطن كويتي، وأي شركة يتم تأسيسها في الكويت.

(ب) في حالة مصر: أي شخص يخضع وفقًا لقوانين مصر للضريبة المفروضة بها، وذلك بحكم موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته أو أي معيار آخر من طبيعة مماثلة.

٢ – لأغراض الفقرة (١)، فإن عبارة (مقيم دولة متعاقدة) تشمل أيضًا:

(أ) حكومة تلك الدولة المتعاقدة أو أي قسم سياسي فرعي أو سلطة محلية تتبع لها.

(ب) أي مؤسسة حكومية يتم تأسيسها في تلك الدولة المتعاقدة بموجب قانون عام مثل شركة أو بنك مركزي أو صندوق أو هيئة أو مؤسسة خيرية أو وكالة أو أي كيان آخر مشابه.

(ج) أي كيان يتم إنشاؤه في تلك الدولة المتعاقدة وتمتلك حكومة تلك الدولة المتعاقدة أو سلطة محلية فيها رأسماله بالمشاركة مع حكومات دول مجلس التعاون الخليجي أو سلطة محلية تابعة لها.

٣ - في حالة ما إذا كان فردًا وفقًا لأحكام الفقرة (١) مقيمًا في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإن وضعه حينئذ سيتحدد على النحو التالي:

(أ) يعتبر مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي يتوفر له مسكن دائم بها، إذا توفر له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فيعتبر مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي تكون علاقاته الشخصية والاقتصادية بها أوثق (مركز المصالح الحيوية).

(ب) إذا لم يكن ممكنًا تحديد الدولة المتعاقدة التي بها مركز مصالحه الحيوية، أو إذا لم يتوفر له مسكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدتين، فيعتبر مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي يكون له بها محل إقامة معتاد.

(ج) إذا كان له محل إقامة معتاد في كلتا الدولتين المتعاقدتين، أو إذا لم يكن له محل إقامة معتاد في أي منهما، فيعتبر مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي يكون من مواطنيها ويحمل جنسيتها.

(د) إذا لم يكن ممكنًا تحديد وضعه طبقًا لأحكام الفقرة (ج) تتولى السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين حل المسألة باتفاق متبادل.

٤ - حيث يعتبر وفقًا لأحكام الفقرة (١) شخص ما، خلاف الفرد، مقيمًا في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإنه يعتبر عندئذ مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي تم تأسيسه فيها.

مادة (٥): المنشأة الدائمة:

١ - لأغراض هذه الاتفاقية تعني عبارة (المنشأة الدائمة) المقر الثابت الذي يزاول المشروع من خلاله كل نشاطه أو بعضه.

٢ - تشمل عبارة (المنشأة الدائمة) على نحو خاص:

(أ) مقر الإدارة.

(ب) فرع.

(ج) مكتب.

(د) مصنع.

(هـ) ورشة.

(و) منجم أو بئر بترول أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر يرتبط باستكشاف أو استغلال الموارد الطبيعية.

(ز) المزرعة أو أراضي مزروعة.

(ح) منافذ البيع.

٣ - يعتبر (منشأة دائمة) موقع بناء أو تشييد أو مشروع تجميع أو تركيب أو أنشطة إشرافية متعلقة بذلك تتم ممارستها في دولة متعاقدة، فقط إذا استمر ذلك الموقع أو المشروع أو تلك الأنشطة لمدة تزيد عن ثلاثة شهور.

٤ - تقديم الخدمات، بما فيها الخدمات الاستشارية أو الإدارية، بواسطة مشروع دولة متعاقدة من خلال مستخدمين أو موظفين آخرين متعاقد معهم من قبل المشروع لهذا الغرض في الدولة المتعاقدة الأخرى يعتبر منشأة دائمة، فقط إذا استمرت تلك الأنشطة لفترة أو لفترات تبلغ في مجموعها أكثر من ستة أشهر خلال أي فترة اثني عشر شهرًا.

٥ - إذا زاول مشروع دولة متعاقدة نشاطًا في الدولة المتعاقدة الأخرى باستخدام معدات أساسية أو قام بتركيب تلك المعدات فيها فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذ استمر هذا النشاط أو استغرق هذا التركيب مدة تزيد عن ثلاثة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرًا.

٦ - استثناءً من الأحكام المتقدمة من هذه المادة، فإن عبارة المنشأة الدائمة لا تشمل الآتي:

(أ) استخدام مرافق فقط لغرض تخزين أو عرض سلع أو بضائع مملوكة للمشروع.

(ب) الاحتفاظ بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة للمشروع فقط لغرض التخزين أو العرض.

(جـ) الاحتفاظ بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة للمشروع فقط لغرض تصنيعها بواسطة مشروع آخر.
(د) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء سلع أو بضائع أو لجمع المعلومات للمشروع.
(هـ) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض العمل، للمشروع، في مزاولة أي نشاط آخر ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة.
(و) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي جمع بين الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) شرط أن يكون مجمل النشاط بالمقر الثابت للعمل الناتج عن هذا الجمع ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة.

٧ - استثناءً من أحكام الفقرتين (١)، (٢) فإن الشخص، بخلاف الوكيل المستقل الذي تسري عليه أحكام الفقرة (٨)، والذي يعمل في دولة متعاقدة نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً وذلك بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها هذا الشخص لحساب المشروع إذا توفرت إحدى الشروط التالية:
(أ) يملك ويزاول بشكل معتاد في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً سلطة إبرام العقود باسم ذلك المشروع، ما لم تكن أنشطة مثل هذا الشخص قاصرة على الأنشطة المذكورة في الفقرة (٦)، التي إذا تم مزاولتها من خلال مكان ثابت للعمل، لا تجعل هذا المكان الثابت منشأة دائمة بالتطبيق لأحكام تلك الفقرة.
(ب) لا يملك تلك السلطة، ولكنه يحتفظ عادة في الدولة المذكورة أولاً بمخزون من السلع والبضائع ويقوم عادة بتسليم تلك السلع والبضائع بالنيابة عن المشروع،
(ج) كان يضمن بشكل معتاد في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً طلبات شراء، بشكل كامل أو شبه كامل للمشروع ذاته أو لمثل هذا المشروع ومشروعات أخرى يسيطر عليها هذا المشروع أو له حصة مسيطرة فيها.
(د) كان بحكم عمله هذا، يقوم في تلك الدولة المتعاقدة ولصالح المشروع بتصنيع سلع أو بضائع مملوكة للمشروع.

٨ - لا يعتبر أن لمشروع دولة متعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد أن المشروع يزاول العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال سمسار أو وكيل بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي صفة مستقلة، بشرط أن يعمل هؤلاء الأشخاص في النطاق المعتاد لأعمالهم، ولكن إذا كرست كل أنشطة ذلك الوكيل أو معظمها لصالح ذلك المشروع ومشاريع أخرى.
يكون مسيطرًا عليها من قبل أو له حصة مسيطرة فيها، فإنه لن يعتبر وكيلاً ذا صفة مستقلة في مفهوم هذه الفقرة.

٩ - استثناءً من الأحكام السابقة لهذه المادة، فإن مشروع التأمين التابع لدولة متعاقدة فيما عدا ما يتعلق بإعادة التأمين يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى - إذا كان يقوم بجمع أقساط تأمين في إقليم تلك الدولة الأخرى أو يقوم بتأمين مخاطر في تلك الدولة الأخرى من خلال شخص بخلاف الوكيل ذي الصفة المستقلة الذي تطبق عليه أحكام الفقرة (٧).

١٠ - إن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة أو تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو تزاول عملاً في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو خلافه)، لا يجعل في حد ذاته أي من الشركتين منشأة دائمة للأخرى.

مادة (٦): الدخل من الأموال غير المنقولة:

١ - الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من الأموال غير المنقولة (بما في ذلك الدخل من الزراعة أو الإحراج) الكائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - يكون لعبارة (الأموال غير المنقولة) المعنى المحدد لها وفقًا لقانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الأموال المعنية، وعلى أي حال، فإن العبارة تشمل الأموال الملحقة بالأموال غير المنقولة والماشية والمعدات المستخدمة في الزراعة والأحراج، والحقوق التي تطبق عليها أحكام القانون العام المتعلقة بملكية الأراضي، وحق الانتفاع بالأموال غير المنقولة، والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل الاستغلال أو الحق في استغلال المناجم المعدنية ومصادر المياه وغيرها من الموارد الطبيعية، ولا تعتبر السفن والطائرات من الأموال غير المنقولة.

٣ - تطبق أحكام الفقرة (١) على الدخل الناتج من الاستخدام المباشر للأموال غير المنقولة أو من تأجيرها أو استغلالها بأي شكل آخر.

٤ - تطبق أحكام الفقرتين (١) و(٣) أيضًا على الدخل من الأموال غير المنقولة لمشروع وعلى الدخل من الأموال غير المنقولة المستخدمة لأداء خدمات شخصية مستقلة.

مادة (٧): أرباح الأعمال:

١ – الأرباح التي يحققها مشروع دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطًا في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كائنة بها. فإذا كان المشروع يزاول نشاطًا على النحو السابق، فإن أرباح المشروع تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن في حدود ما يخص تلك المنشأة الدائمة من الأرباح فقط.

٢ – مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (٣)، إذا زاول مشروع دولة متعاقدة نشاطًا في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كائنة فيها، فتتحدد في كل دولة متعاقدة ما يخصها من الأرباح التي يمكن أن تحققها فيما لو كانت مشروعًا مستقلاً يباشر نفس الأنشطة أو أنشطة مماثلة تحت نفس الظروف أو في ظروف مماثلة ويتعامل بصورة مستقلة تمامًا عن المشروع الذي يعتبر منشأة دائمة له.

٣ – عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة، تخصم المصاريف الخاصة بنشاط المنشأة الدائمة بما في ذلك المصاريف التنفيذية والمصاريف الإدارية العامة التي أنفقت سواء في الدولة الكائنة بها المنشأة الدائمة أو في غيرها، ومع ذلك لن يسمح بهذا الخصم مهما كان المبلغ، إذا وجدت مدفوعات (بخلاف مبالغ التكلفة الفعلية) من المنشأة الدائمة للمركز الرئيسي للمشروع أو أي من مكاتبه، في شكل إتاوات أو رسوم أو أي مدفوعات أخرى مشابهة مقابل استعمال براءة اختراع أو حقوق أخرى أو في شكل عمولة عن خدمات محددة أديت أو مقابل الإدارة أو – ما عدا في حالة مشروع بنكي – في شكل فوائد عن أموال أقرضت للمنشأة الدائمة، وأيضًا لن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة، المبالغ المالية (بخلاف المبالغ عن التكلفة الفعلية) المستحقة للمنشأة الدائمة على المركز الرئيسي للمشروع أو أي مكتب من مكاتبه، والتي تكون في شكل إتاوات أو رسوم أو مكتب من مكاتبه، والتي تكون في شكل إتاوات أو رسوم أو مدفوعات أخرى مشابهة مقابل استعمال براءة اختراع أو حقوق أخرى، أو في شكل عمولة عن خدمات محددة أديت أو مقابل الإدارة أو ما عدا في حالة مشروع بنكي، في شكل فوائد عن أموال أقرضت للمركز الرئيسي للمشروع أو أي من مكاتبه.

٤ – لا تنسب أي أرباح إلى منشأة دائمة لمجرد قيام تلك المنشأة الدائمة بشراء سلع أو بضائع للمشروع.

٥ – إذا جرى العرف في دولة متعاقدة على تحديد الأرباح الخاصة بمنشأة دائمة على أساس تقسيم نسبي للأرباح الكلية للمشروع على أجزائه المختلفة، فإن أحكام الفقرة (٢) من هذه المادة لا تمنع تلك المتعاقدة من تحديد الأرباح التي تخضع للضرائب على أساس التقسيم النسبي الذي جرى عليه العرف، على أن طريقة التقسيم النسبي يجب أن تؤدي إلى نتيجة تتفق مع المبادئ المنصوص عليها في هذه المادة.

٦ – إذا كانت المعلومات المتوفرة لسلطة المختصة في دولة متعاقدة غير كافية لتحديد الأرباح التي تنسب للمنشأة الدائمة لشخص ما، فلا شيء في هذه المادة سوف يؤثر على تطبيق أي قوانين أو نظم لتلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بتحديد الالتزام الضريبي لتلك المنشأة الدائمة وذلك بوضع تقدير للأرباح التي ستخضع للضريبة لتلك المنشأة الدائمة بواسطة السلطة المختصة لتلك الدولة المتعاقدة، شريطة أن تطبق تلك القوانين أو النظم وفقًا لمبادئ هذه المادة مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتوفرة للسلطة المختصة.

٧ – لأغراض الفقرات السابقة، تحدد الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة بذات الكيفية عامًا بعد عام ما لم يوجد سبب سليم وكاف يقضي بغير ذلك.

٨ – إذا كانت الأرباح تتضمن عناصر من الدخل تناولها على انفراد مواد أخرى في هذه الاتفاقية، فإن أحكام هذه المادة لا تخل بأحكام تلك المواد.

مادة (٨): النقل البحري والجوي:

١ – تخضع أرباح مشروع تابع لدولة متعاقدة من تشغيل سفن أو طائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة.

٢ – لأغراض هذه المادة، فإن أرباح تشغيل السفن أو الطائرات في حركة النقل الدولي تشمل:

(أ) الأرباح الناتجة من تأجير السفن والطائرات دون طاقم.

(ب) الأرباح من استعمال أو صيانة أو تأجير الحاويات وكذلك العربات والمعدات المماثلة للشحن بالحاويات، والتي تستعمل لشحن السلع والبضائع.

حينما يكون ذلك التأجير أو ذلك الاستعمال أو الصيانة أو التأجير، وذلك حسب الحالة، تابع لحركة السفن أو الطائرات في النقل الدولي.

٣ – تطبق أحكام الفقرة (١) على الأرباح الناتجة من المشاركة في اتحاد أو عمل تجاري مشترك أو في وكالة تشغيل دولية.

مادة (٩): المشروعات المشتركة:

١ - حيثما:

(أ) يساهم مشروع دولة متعاقدة بطريق مباشر أو غير مباشر في إدارة أو رقابة أو في رأسمال مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى.

(ب) يساهم نفس الأشخاص بطريق مباشر أو غير مباشر في إدارة أو رقابة أو في رأسمال مشروع دولة متعاقدة ومشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى.

وإذا وضعت أو فرضت في أي من الحالتين المذكورتين شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهما التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي يمكن أن تقوم بين مشروعين مستقلين، فإن أية أرباح كان يمكن أن يحققها أحد المشروعين ولكنه لم يحققها بسبب قيام هذه الشروط، يجوز ضمها إلى أرباح هذا المشروع وإخضاعها للضريبة تبعًا لذلك.

٢ - إذا كانت أرباح مشروع دولة متعاقدة والخاضعة للضريبة في تلك الدولة تتضمن أرباحًا داخله ضمن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى وتخضع تبعًا لذلك للضريبة في تلك الدولة الأخرى، وكانت الأرباح الداخلة ضمن أرباح ذلك المشروع تعتبر أرباحًا تحققت للمشروع التابع للدولة المذكورة أولاً، وإذا كانت الظروف القائمة بين هذين المشروعين تعتبر مماثلة للظروف القائمة بين مشروعين مستقلين، ففي هذه الحالة فإن الدولة المتعاقدة الأخرى تجري التعديل المناسب للضريبة التي استحقت فيها على تلك الأرباح، وعند إجراء هذا التعديل، فإنه يتعين إعمال الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية.

٣ - لا يجوز لأي من الدولتين المتعاقدتين تغيير الأرباح الخاصة بالمشروع في الأحوال المشار إليها في الفقرة (١) بعد انتهاء المدة المنصوص عليها في قوانينها، وبأي حال بعد خمس سنوات من نهاية السنة التي تحققت فيها أرباح المشروع التابع لتلك الدولة التي قد تخضع لهذا التغيير.

٤ - لا تطبق أحكام الفقرتين (٢) و(٣) في حالة التهرب أو التقصير أو الإهمال العمدي.

مادة (١٠): أرباح الأسهم:

١ - أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - ومع ذلك، يجوز أيضًا أن تخضع أرباح الأسهم تلك للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تقيم الشركة الدافعة لأرباح الأسهم فيها وفقًا لقوانين تلك الدولة ولكن إذا كان المالك المستفيد بأرباح الأسهم مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تتجاوز ١٠ % من إجمالي قيمة أرباح الأسهم.

٣ - تعني عبارة (أرباح الأسهم) في هذه المادة الدخل المستمد من الأسهم أو أسهم الانتفاع والتمتع أو حقوق الانتفاع والتمتع أو أسهم التعدين أو حصص التأسيس أو أسهم المؤسسين أو أية حقوق أخرى غير المطالبات بديون، أو الاشتراك في الأرباح وكذلك الدخل الذي يخضع لنفس المعاملة الضريبية باعتباره دخلاً مستمدًا من الأسهم طبقًا لقوانين الدولة التي تقيم بها الشركة الموزعة للأرباح.

٤ - لا تنطبق أحكام الفقرتين (١) و(٢) إذا كان المالك المستفيد من أرباح الأسهم مقيمًا في دولة متعاقدة يزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم فيها الشركة الدافعة لأرباح الأسهم من خلال منشأة دائمة كائنة بها، أو يؤدي في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت كائن بها وكانت الملكية التي تدفع بسببها أرباح الأسهم مرتبطة ارتباطًا فعليًا بهذه المنشأة الدائمة أو المركز الثابت، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (٧) أو المادة (١٤)، حسبما تكون الحالة.

٥ - إذا كانت شركة مقيمة في دولة متعاقدة تستمد الأرباح أو الدخل من الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه لا يجوز لتلك الدولة المتعاقدة الأخرى أن تفرض أي ضريبة على أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة، إلا إذا كانت مثل هذه الأرباح الموزعة قد دفعت لمقيم في تلك الدولة الأخرى، أو إذا كانت ملكية الأسهم المدفوعة بسببها التوزيعات مرتبطة ارتباطًا فعليًا بمنشأة دائمة أو بمركز ثابت كائن في تلك الدولة الأخرى ولا يجوز لها أن تخضع أرباح الشركة غير الموزعة للضريبة على الأرباح غير الموزعة، حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة تمثل كلها أو بعضها الأرباح أو الدخل الناشئ في تلك الدولة الأخرى.

مادة (١١): الفائدة:

١ - الفائدة التي تنشأ في دولة متعاقدة والتي تدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - ومع ذلك، فإن هذه الفوائد يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وطبقًا لقوانين تلك الدولة، ولكن إذا كان المالك المستفيد من الفوائد مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الضريبة التي تفرض لا تزيد عن ١٠ % من إجمالي مبلغ الفوائد.

٣ - الفوائد التي تنشأ في إحدى الدولتين المتعاقدتين تعفى من الضريبة في كلتا الدولتين المتعاقدتين إذا دفعت إلى الدولة المتعاقدة الأخرى أو قسم سياسي فرعي بها أو سلطة محلية فيها أو مؤسسة حكومية يتم تأسيسها في تلك الدولة المتعاقدة بموجب قانون عام.

٤ - يعني مصطلح (الفائدة) حسب استخدامه في هذه المادة الدخل الناشئ من مطالبات الديون بكافة أنواعها، سواء كانت مضمونة أو غير مضمونة برهن وسواء كانت تحمل حق الاشتراك في أرباح المدين أم لا تحمل هذا الحق، وعلى وجه الخصوص الدخل من الأوراق المالية الحكومية والدخل من السندات أو سندات الدين، بما في ذلك علاوات الإصدار والجوائز المرتبطة بتلك الأوراق المالية أو السندات أو سندات الدين، كذلك الدخل الذي يخضع لنفس الضرائب على الدخل من الأموال المقترضة بموجب قانون ضرائب الدولة المتعاقدة التي ينشأ فيها الدخل.

٥ - لا تطبق أحكام الفقرتين (١) و(٢) إذا كان المالك المستفيد من الفائدة مقيمًا في دولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنشأ فيها الفائدة، نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا من خلال منشأة دائمة كائنة بها، أو يمارس في تلك الدولة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت كائن بها، وأن يكون سند المديونية الذي يدفع عنه الفائدة مرتبطًا ارتباطًا فعليًا بتلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (٧) أو المادة (١٤) حسب الأحوال.

٦ - تعتبر هذه الفائدة أنها نشأت في دولة متعاقدة إذا كان دافعها شخص مقيم في هذه الدولة، ومع ذلك، إذا كان الشخص الذي يدفع الفائدة، سواءً كان مقيمًا أو غير مقيم في دولة متعاقدة يمتلك في دولة متعاقدة منشأة دائمة أو مركز ثابت تتعلق به المديونية التي تنشأ عنها الفوائد المدفوعة، وكانت تلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت يتحمل تلك الفائدة، فإن هذه الفوائد تعتبر أنها قد نشأت في الدولة الكائنة بها هذه المنشأة الدائمة أو المركز الثابت.

٧ - إذا كانت قيمة الفائدة بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك المستفيد أو بين كل منهما وأي شخص آخر، بالقياس إلى سند المديونية التي تدفع عنها الفوائد، تزيد عن القيمة التي كان يتفق عليها الدافع والمالك المستفيد لو لم توجد هذه العلاقة، فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على القيمة الأخيرة فقط، في مثل هذه الحالة يظل الجزء الزائد من المبالغ المدفوعة خاضعًا للضريبة طبقًا لقانون كل من الدولتين وللأحكام الأخرى الواردة بهذه الاتفاقية.

مادة (١٢): الإتاوات:

١ - الإتاوات التي تنشأ في دولة متعاقدة وتدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - ومع ذلك، يجوز أن تخضع هذه الإتاوات للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وطبقًا لقوانين تلك الدولة، ولكن إذا كان المالك المستفيد من الإتاوات مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الضريبة المفروضة لا يزيد سعرها عن ١٠ % من القيمة الإجمالية للإتاوات.

٣ - يعني مصطلح (إتاوات) حسب استخدامه في هذه المادة المدفوعات من أي نوع التي يتم استلامها كمقابل الاستعمال أو حق استعمال أي حقوق نشر عمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو أشرطة أو أي وسائل إنتاج أخرى تستخدم فيها يتعلق بالبث التلفزيوني أو الإذاعي أو أي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو برامج الكمبيوتر أو نموذج أو خطة أو تركيبة أو عملية إنتاجية سرية، أو معلومات متعلقة بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية.

٤ - لا تنطبق أحكام الفقرتين (١) و(٢) إذا كان المالك المستفيد من الإتاوات مقيمًا في دولة متعاقدة يزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الإتاوات من خلال منشأة دائمة تقع في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى أو يؤدي في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت كائن في الدولة المتعاقدة الأخرى، وكان الحق أو الملكية اللتان تدفع عنهما الإتاوات يرتبطان ارتباطًا فعليًا بهذه المنشأة الدائمة أو المركز الثابت، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (٧) أو المادة (١٤)، حسبما تكون الحالة.

٥ - تعتبر الإتاوات أنها قد نشأت في دولة متعاقدة إذا كان الدافع للإتاوات شخص مقيمًا في تلك الدولة، ومع ذلك إذا كان الشخص الدافع

للإتاوات سواء كان مقيمًا أو غير مقيم في دولة متعاقدة، يمتلك في تلك الدولة منشأة دائمة أو مركز ثابت يرتبط ارتباطًا فعليًا بالحق أو الملكية التي تنشأ عنها الإتاوات وكانت تلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت تتحمل الإتاوات فإن هذه الإتاوات تعتبر أنها قد نشأت في الدولة الكائن بها المنشأة الدائمة أو المركز الثابت.

٦ - إذا تبين بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك المستفيد لهذه الإتاوات أو بينهما معًا وبين شخص آخر، إن قيمة الإتاوات، مع مراعاة الاستعمال أو الحق أو المعلومات التي تدفع مقابلاً لها تتجاوز القيمة التي كان من الممكن أن يتم الاتفاق عليها بين الدافع والمالك المستفيد في غياب مثل هذه العلاقة، فإن أحكام هذه المادة تنطبق فقط على القيمة المذكورة الأخيرة، في مثل هذه الحالة، يظل الجزء الزائد من المدفوعات خاضعًا للضريبة وفقًا لقوانين كل من الدولتين المتعاقدتين، والأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية.

مادة (١٣): الأرباح الرأسمالية:

١ - تخضع الأرباح التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من نقل ملكية أموال غير منقولة مشارًا إليها في المادة (٦) وتقع في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - الأرباح الناتجة عن نقل ملكية الأموال المنقولة التي تشكل جزءًا من الممتلكات التجارية لمنشأة دائمة يمتلكها مشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو من أموال منقولة متعلقة بمركز ثابت تحت تصرف مقيم من دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لغرض أداء خدمات شخصية مستقلة، بما في ذلك الأرباح التي تنشأ من نقل ملكية مثل هذه المنشأة الدائمة (وحدها أو مع المشروع ككل)، أو من نقل ملكية مثل هذا المركز الثابت، تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٣ - تخضع الأرباح الناتجة لمشروع تابع لدولة متعاقدة من نقل ملكية السفن أو الطائرات العاملة في مجال النقل الدولي، أو الأموال المنقولة المتعلقة بتشغيل تلك السفن أو الطائرات للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فقط.

٤ - تخضع الأرباح الناتجة من نقل ملكية أي أموال غير تلك المشار إليها في الفقرات (١) و(٢) و(٣) للضريبة في الدولة المتعاقدة فقط التي يقيم فيها المتصرف في الملكية.

مادة (١٤): الخدمات الشخصية المستقلة:

١ - الدخل الذي يحققه مقيم في دولة متعاقدة من خدمات مهنية أو من أنشطة أخرى ذات طبيعة مستقلة، يخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة إلا فيما عدا الحالات التالية، وعندها يخضع هذا الدخل للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى:

(أ) إذا كان لديه مركز ثابت تحت تصرفه بصفة منتظمة في الدولة المتعاقدة الأخرى لغرض أداء أنشطته، في هذه الحالة يخضع ذلك الجزء من الدخل الذي يخص هذا المركز الثابت للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ب) إذا كان تواجده في الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو لفترات لا تتجاوز في مجموعها ١٨٣ يومًا من السنة المالية المعنية، في هذه الحالة يخضع ذلك الجزء من الدخل الذي ينتج من الدولة المتعاقدة الأخرى خلال المدة أو المدد المشار إليها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - تشمل عبارة (الخدمات المهنية) بوجه خاص، الأنشطة المستقلة العلمية أو الأدبية أو الفنية أو التربوية أو التعليمية، وكذلك الأنشطة المستقلة التي يزاولها الأطباء والمحامون والمهندسون والمعماريون وأطباء الأسنان والمحاسبون.

مادة (١٥): الخدمات الشخصية التابعة:

١ - مع مراعاة أحكام المواد (١٦) و(١٨) و(١٩) و(٢٠) و(٢١) فإن الرواتب والأجور والمكافآت الأخرى المماثلة التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة من وظيفة، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة ما لم تزاول الوظيفة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإذا تمت مزاولة الوظيفة على ذلك النحو، فإنه يجوز إخضاع المكافآت المكتسبة من الوظيفة للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - استثناءً من أحكام الفقرة (١)، فإن المكافآت التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة من وظيفة تتم مزاولتها في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً إذا توفرت كافة الشروط التالية:

(أ) تواجد مستلم المكافآت في الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو لفترات لا تتجاوز في مجموعها ١٨٣ يومًا في السنة المالية المعنية.

(ب) دفعت المكافآت بواسطة أو نيابة عن صاحب عمل غير مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ج) لم تتحمل المكافآت منشأة دائمة أو مركز ثابت يملكه صاحب العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٣ - استثناءً من الأحكام السابقة لهذه المادة، فإن المكافآت المكتسبة من وظيفة تزاول على متن سفينة أو طائرة يتم تشغيلها في مجال النقل الدولي من قبل شركة تابعة لدولة متعاقدة تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة.

٤ - الفرد الذي يحمل جنسية دولة متعاقدة وموظف لدى مشروع حكومي - طبقًا لنص الفقرة (٢) من المادة (٤) - ويكون نشاطه تشغيل الطائرات في النقل الدولي، ويحصل على مكافأة من مهام يقوم بها في الدولة المتعاقدة الأخرى، يعفى من الضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى بالنسبة للمكافأة التي يكتسبها من وظيفته لدى ذلك المشروع.

مادة (١٦): مكافآت أعضاء مجلس الإدارة:

مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمدفوعات المماثلة التي يحصل عليها شخص مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضوًا في مجلس إدارة أو في جهاز مماثل لشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً.

مادة (١٧): الفنانون والرياضيون:

١ - استثناءً من أحكام المادتين (١٤) و(١٥)، فإن الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة بصفته فنانًا كممثل مسرحي أو سينمائي أو إذاعي أو تلفزيوني أو موسيقيًا أو رياضيًا من أنشطته الشخصية التي مارسها بهذه الصفة في الدولة المتعاقدة الأخرى يخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - حيثما يستحق دخل مقابل أنشطة شخصية زاولها فنان أو رياضي بصفته المذكورة وكان ذلك الدخل ليس للفنان أو الرياضي نفسه ولكن لشخص آخر، فإن ذلك الدخل، وبالرغم من أحكام المواد (٧) و(١٤) و(١٥)، يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تمت فيها ممارسة أنشطة الفنان أو الرياضي.

٣ - لا تنطبق أحكام الفقرتين (١) و(٢) على الدخل الذي يحصل عليه فنان أو رياضي مقيم في دولة متعاقدة جراء نشاطه في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت الزيارة إلى الدولة المتعاقدة الأخرى قد تمت بدعم أساسي من أموال عامة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً، ولا على الدخل الذي يحصل عليه من منظمات النفع العام من جراء مثل هذه الأنشطة على ألا يكون أي جزء من دخلها يدفع للانتفاع الشخصي لمالكيها أو مؤسسيها أو أعضائها.

مادة (١٨): المعاشات التقاعدية والمرتبات العمرية:

١ - مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (٢) من المادة (١٩)، فإن المعاشات التقاعدية والمكافآت الأخرى المماثلة والمرتبات العمرية التي تدفع للفرد المقيم في دولة متعاقدة مقابل خدمة سابقة تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة.

٢ - حسب استخدامها في هذه المادة:

(أ) تعني عبارة (المعاشات التقاعدية والمكافآت الأخرى المماثلة) المدفوعات الدورية التي تدفع بعد التقاعد مقابل خدمة سابقة أو على شكل تعويض إصابات حدثت فيما يتصل بخدمة سابقة.

(ب) تعني عبارة (مرتبات عمرية) مبلغًا محددًا يستحق الدفع بصورة دورية وفي أوقات محددة خلال سنوات الحياة أو خلال فترة محددة أو يمكن تحديدها بموجب التزام بتسديد المبالغ مقابل تعويض كافٍ وكامل من المال أو ما يقوم مقامه.

مادة (١٩): الخدمات الحكومية:

١/ (أ) الأجور والرواتب والمكافآت المشابهة، ما عدا المعاشات التقاعدية، التي تدفع من قبل دولة متعاقدة أو قسم سياسي فرعي أو سلطة محلية تتبع لها فرد مقابل خدمات أداها لتلك الدولة المتعاقدة أو للقسم الفرعي أو للسلطة تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فقط.

(ب) ومع ذلك، فإن مثل هذه الأجور والرواتب والمكافآت المشابهة تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت الخدمات قد تم أداؤها في تلك الدولة المتعاقدة، وكان الفرد مقيمًا في تلك الدولة المتعاقدة وتوفر فيه أحد الشرطين التاليين:

١/ أن يكون المقيم أحد مواطني تلك الدولة المتعاقدة.

٢/ لم يصبح مقيمًا في تلك الدولة المتعاقدة فقط لغرض تقديم الخدمات.

٢/ (أ) يخضع أي معاش تقاعدي يدفع من قبل، أو من صناديق مؤسسة من قبل، دولة متعاقدة أو قسم سياسي فرعي أو سلطة محلية تتبع لها لفرد مقابل خدمات أداها لتلك الدولة المتعاقدة أو للقسم الفرعي أو للسلطة، للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فقط.

(ب) ومع ذلك، فإن مثل هذا المعاش التقاعدي يخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان الفرد مقيمًا في ومواطنًا من تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٣ - تنطبق أحكام المواد (١٥) و(١٦) و(١٧) و(١٨) على الأجور والرواتب والمكافآت المشابهة الأخرى وعلى المعاشات التقاعدية مقابل تأدية خدمات مرتبطة بأعمال تمت مزاولتها من قبل دولة متعاقدة أو قسم سياسي فرعي أو سلطة محلية تتبع لها.

مادة (٢٠): المدرسون والباحثون:

الفرد الذي يكون أو كان قبيل زيارته لدولة متعاقدة مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى، والذي بدعوة من حكومة الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً أو جامعة أو كلية أو مدرسة أو متحف أو أي مؤسسة ثقافية في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً، أو بموجب برنامج رسمي للتبادل الثقافي، تواجد في الدولة المتعاقدة لمدة لا تزيد عن ثلاثة سنوات متتالية فقط لغرض التدريس أو إلقاء محاضرات أو عمل أبحاث في مثل هذه المؤسسات، يعفى من الضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بالمكافآت من هذا النشاط.

مادة (٢١): الطلاب والمتدربون:

١ - المبالغ التي يستلمها طالب أو متدرب مهني لغرض معيشته أو دراسته أو تدريبه، ويكون أو كان قبيل زيارته لدولة متعاقدة مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى وتواجد في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً فقط لغرض دراسته أو تدريبه، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة، شرط أن تكون تلك المبالغ ناتجة من مصادر خارج تلك الدولة المتعاقدة.

٢ - فيما يتعلق بالهبات والمنح الدراسية والمكافآت من الخدمة الغير مشمولة بالفقرة (١)، فإن الطالب أو المتدرب المهني المذكور في الفقرة (١)، يستحق بالإضافة إلى ذلك، خلال فترة دراسته أو تدريبه، نفس الإعفاءات والمساعدات والخصومات المتوفرة للمقيم ين في الدولة المتعاقدة التي يقوم بزيارتها، فيما يتعلق بالضرائب.

مادة (٢٢): الدخل الآخر:

١ - تخضع بنود دخل المقيم في دولة متعاقدة، أينما تنشأ، التي لم تتناولها المواد السابقة من هذه الاتفاقية للضريبة ف قط في تلك الدولة المتعاقدة.

٢ - إن أحكام الفقرة (١) سوف لن تطبق على الدخل، باستثناء الدخل من الممتلكات غير المنقولة كما هي معرفة في الفقرة (٢) من المادة (٦)، إذا كان المالك المستفيد من هذا الدخل، كونه مقيمًا في دولة متعاقدة، يمارس عملاً تجاريًا في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة تقع فيها، أو يؤدي في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من خلال مقر ثابت يقع فيها، وكان الحق أو الممتلكات الذي يدفع بشأنها الدخل مرتبطين بشكل فعال بتلك المنشأة الدائمة أو المقر الثابت، في مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة (٧) أو المادة (١٤)، حسبما تكون الحالة.

مادة (٢٣): إلغاء الازدواج الضريبي:

١ - إذا كان شخص مقيمًا في دولة متعاقدة، يحصل على دخل أو يمتلك رأس مال خاضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى طبقًا لأحكام هذه الاتفاقية، تقوم الدولة الأولى بخصم مبلغ من ضريبة الدخل الخاضع لها هذا المقيم مساوٍ للضريبة على الدخل المدفوعة في الدولة الأخرى.

على أن هذا الخصم لا يزيد عن مقدار ضريبة الدخل، قبل منح الخصم المنسوب، إلى الذي يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - إذا كان الدخل الذي يتحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة معفى من الضريبة في هذه الدولة طبقًا لأي من أحكام هذه الاتفاقية، فإن تلك الدولة عليها أن تأخذ في حسبانها مبلغ الدخل المعفى عند حساب الضريبة على باقي دخل هذا المقيم.

٣ - لأغراض الخصم من ضريبة الدخل في الدولة المتعاقدة فإن الضريبة المدفوعة في الدولة المتعاقدة الأخرى يشتمل الضريبة المستحقة الدفع في تلك الدولة الأخرى ولكن تم الإعفاء منها أو تخفيضها بواسطتها طبقًا لنصوصها القانونية الخاصة بالحوافز الضريبية بهدف تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

٤ - لأغراض هذه المادة فإن النسبة المفروضة لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي والزكاة المشار إليهما في البندين (٢) و(٣) على التوالي، من

الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٣) من المادة (٢) تعتبران بمثابة ضريبة دخل.

مادة (٢٤): عدم التمييز:

١ - الأفراد الذين يحملون جنسية دولة متعاقدة لا يخضعون في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي ضريبة أو أي التزامات تتعلق بها تكون مختلفة أو أكثر عبئًا من الضريبة والالتزامات المتعلقة بها والتي يخضع أو يجوز أن يخضع لها الأفراد الذين يحملون جنسية تلك الدولة المتعاقدة الأخرى في نفس الظروف.

٢ - يجب ألا تفرض ضريبة على منشأة دائمة لمشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى بطريقة تكون أقل رعاية عما يفرض على مشاريع تابعة للدولة الأخرى، تباشر نفس الأنشطة في نفس الظروف، يجب ألا يفسر هذا الحكم على أنه يلزم دولة متعاقدة بأن تم نح المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى أي علاوات شخصية، أو إعفاءات أو خصومات لأغراض الضريبة بسبب الوضع المدني أو المسؤوليات العائلية والتي قد تمنحها لمقيميها.

٣ - المشروعات التابعة لدولة متعاقدة التي يكون رأس مالها مملوك كليًا أو جزئيًا أو مهيمنًا عليها، بشكل مباشر أو غير مباشر، من قبل واحد أو أكثر من المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى، لن تخضع في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً لأي ضرائب أو التزامات متعلقة بها يمكن أن تكون مختلفة أو أكثر عبئًا من الضرائب والالتزامات المتعلقة بها التي قد تخضع لها مشروعات أخرى مثيلة يكون رأس مالها مملوك كليًا أو جزئيًا أو مهيمنًا عليها، بشكل مباشر أو غير مباشر، من قبل واحد أو أكثر من المقيمين في الدولة الأخرى.

٤ - يجب ألا يفسر ما جاء في هذه المادة على أنه يضع إلزامًا قانونيًا على دولة متعاقدة بأن تشمل المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى بميز أي معاملة أو تفضيل أو امتياز قد يمنح لأي دولة ثالثة أو للمقيمين فيها بموجب تكوين اتحاد جمركي أو اتحاد اقتصادي أو منطقة تجارة حرة أو أي ترتيب إقليمي أو شبه إقليمي كليًا أو أساسًا بالضرائب أو انتقال رؤوس الأموال التي قد تكون الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً طرفًا فيها.

٥ - يعني مصطلح (ضريبة) في هذه المادة الضرائب موضوع هذه الاتفاقية.

مادة (٢٥): إجراءات الاتفاق المتبادل:

١ - إذا رأى شخص أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة لا تتفق مع أحكام هذه الاتفاقية، فيمكنه، بصرف النظر عن وسائل المعالجة المنصوص عليها في القوانين المحلية لكلتا الدولتين المتعاقدتين، أن يعرض موضوعه أمام السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة التي يقيم فيها أو للسلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي يكون من مواطنيها إذا كان موضوعه يندرج تحت الفقرة (١) من المادة (٢٤)، ويجب عرض الموضوع خلال ثلاث سنوات من تاريخ أول إخطار بالإجراء الذي نتج عنه فرض ضريبة لا تتفق مع أحكام هذه الاتفاقية.

٢ - يتعين على السلطة المختصة، إذا بدا لها الاعتراض مبررًا وإذا لم تكن هي ذاتها قادرة على التوصل إلى حل مرضٍ، أن تسعى إلى تسوية الموضوع عن طريق الاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة بالدولة المتعاقدة الأخرى، بقصد تجنب فرض ضريبة لا تتفق مع هذه الاتفاقية أي حل يتم التوصل إليه يجب تطبيقه دون النظر لأي حدود زمنية في القوانين المحلية للدولتين المتعاقدتين.

٣ - يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تسعى عن طريق الاتفاق المتبادل فيما بينهما لتذليل أي صعوبات أو غموض ينشأ فيما يتعلق بتفسير أو تطبيق هذه الاتفاقية، كما يجوز لها التشاور فيما بينها لإلغاء الازدواج الضريبي في الحالات التي لم ترد في هذه الاتفاقية.

٤ - يجوز أن تتصل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين مع بعضها مباشرة بغرض التوصل إلى اتفاق فيما يتعلق بمضمون الفقرات المتقدمة.

مادة (٢٦): تبادل المعلومات:

١ - يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تتبادل المعلومات كلما كان ذلك ضروريًا لتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية أو القوانين المحلية للدولتين المتعاقدتين فيما يتعلق بالضرائب المشمولة في هذه الاتفاقية طالما أن تلك الضرائب ليست مخالفة للاتفاقية، وتعامل أي معلومات تتلقاها دولة متعاقدة باعتبارها سرية على نفس النحو الذي تعمل به المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقًا للقوانين المحلية لتلك الدولة المتعاقدة، ولا يتم إفشاؤها إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلك المحاكم والهيئات الإدارية) التي تعمل في مجال تقدير أو تحصيل أو

تنفيذ أو إقامة الدعوى أو البت في الطعون فيما يتعلق بالضرائب المشمولة بهذه الاتفاقية، ولا يستخدم مثل هؤلاء الأشخاص أو السلطات تلك المعلومات إلا لمثل هذه الأغراض، ويجوز لهم إفشاء المعلومات في إجراءات المحكمة العلنية أو في الأحكام القضائية.

٢ - لا يجوز بأي حال تفسير أحكام الفقرة (١) بما يؤدي إلى إلزام دولة متعاقدة:

(أ) بتنفيذ إجراءات إدارية مخالفة للقوانين والنظم الإدارية في تلك الدولة أو في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ب) بتقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها بموجب القوانين أو من خلال الإجراءات الإدارية المعتادة الخاصة بتلك الدولة أو الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ج) بتقديم معلومات من شأنها إفشاء أي أسرار تتعلق بالتجارة أو العمل أو الصناعة أو المعاملات التجارية أو المهنية أو العمليات التجارية أو معلومات، قد يكون الكشف عنها مخالفاً للسياسة العامة (النظام العام).

مادة (٢٧): أحكام متنوعة:

١ - يجب أن لا تفسر أحكام هذه الاتفاقية على أنها تقيد في أي حال أي استثناء أو إعفاء أو تخفيض أو اعتماد أو علاوات أخرى تمنح الآن أو مستقبلاً بموجب قوانين دولة متعاقدة فيما يتعلق بتحديد الضريبة التي تفرض من قبل تلك الدولة المتعاقدة أو بموجب أي اتفاق آخر خاص بالضرائب بين الدولتين المتعاقدتين أو بين إحدى الدولتين المتعاقدتين ومقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - يحق للسلطات المختصة في كل من الدولتين المتعاقدتين وضع نظم لغرض تنفيذ أحكام هذه الاتفاقية.

مادة (٢٨): أعضاء البعثات الدبلوماسية والهيئات القنصلية:

لا يمس أي نص في هذه الاتفاقية بالامتيازات المالية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية أو الهيئات القنصلية أو موظفي المنظمات الدولية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقية خاصة.

مادة (٢٩): النفاذ:

تخطر كل من الدولتين المتعاقدتين الأخرى كتابة باستكمال الإجراءات الدستورية لدخول هذه الاتفاقية حيز النفاذ، وتدخل هذه الاتفاقية حيز النفاذ من تاريخ استلام آخر الإخطارين وتسري أحكامها في كلتا الدولتين المتعاقدتين:

(أ) فيما يتعلق بالضرائب المخصومة عند المنبع، على المبالغ التي تدفع أو تخصم في أو بعد اليوم الأول من يناير من السنة الميلادية التالية لتلك تم فيها دخول الاتفاقية حيز النفاذ.

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى، على الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد اليوم الأول من يناير من السنة الميلادية التالية لتلك التي تم فيها دخول الاتفاقية حيز النفاذ.

مادة (٣٠): المدة والإنهاء:

تظل هذه الاتفاقية نافذة المفعول لمدة خمس سنوات وتستمر بعد ذلك نافذة المفعول لمدة أو لمدد مماثلة ما لم تخطر إحدى الدولتين المتعاقدتين الدولة الأخرى خطيًا قبل ستة أشهر على الأقل من انتهاء المدة الأولية أو أي مدة لاحقة، عن نيتها في إنهاء هذه الاتفاقية. وفي مثل هذه الحالة يتوقف سريان الاتفاقية في كلتا الدولتين المتعاقدتين:

(أ) فيما يتعلق بالضرائب التي تخصم عند المنبع، على المبالغ المدفوعة أو المخصومة في أو بعد اليوم الأول من يناير من السنة التالية لتلك التي قدم فيها إخطار الإنهاء.

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى، على الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد اليوم الأول من يناير من السنة التالية لتلك التي قدم فيها إخطار الإنهاء.

إثباتًا لذلك قام الموقعون أدناه المفوضون حسب الأصول بتوقيع هذه الاتفاقية.

حُررت في دولة الكويت في هذا اليوم ٢٦ من شهر ذي الحجة ١٤٢٤هـ الموافق اليوم ١٦ من شهر فبراير ٢٠٠٤م، من نسختين أصليتين باللغة العربية ولكل من النسختين حجية متساوية.

عن حكومة دولة الكويت	عن حكومة جمهورية مصر العربية

د. محمد صباح السالم الصباح	أحمد ماهر السيد
وزير الخارجية	وزير الخارجية

قانون رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٤
بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت
وحكومة ماليزيا
لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي
فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ولتعزيز العلاقات الاقتصادية

بعد الإطلاع على الدستور ،

وافق مجلس الأمة على القانون الآتي نصه ، وقد صدقنا عليه وأصدرناه ،

مادة أولى

ووفق على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة ماليزيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ولتعزيز العلاقات الاقتصادية وعلى البروتوكول المكمل لها والموقعين في الكويت في الرابع من شهر ذو الحجة ١٤٢٣هـ الموافق ليوم الخامس من شهر فبراير ٢٠٠٣م ، والمرافقة نصوصهما لهذا القانون.

مادة ثانية

على الوزراء - كل فيما يخصه - تنفيذ هذا القانون ، ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية .

أمير الكويت

جابر الأحمد الصباح

صدر بقصر بيان في : ١٤ ذو القعدة ١٤٢٤

الموافق : ٦ يناير ٢٠٠٤

بسم الله الرحمن الرحيم

مذكرة إيضاحية

لمشروع القانون بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة ماليزيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ولتعزيز العلاقات الاقتصادية

رغبة في تعزيز العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة الكويت وحكومة ماليزيا ، فقد وقعت في الكويت بتاريخ ٢٠٠٣/٢/٥ اتفاقية بين الدولتين لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ،

وقد تناولت المادة الأولى من الاتفاقية بيان نطاق تطبيقها ، وبينت المادة الثانية الضرائب المشمولة بالاتفاقية بالنسبة للكويت وماليزيا ، وأشارت المواد (٣ و ٤ و ٥) إلى تعاريف لبعض العبارات الواردة بها ، ونظمت المواد من (٦) إلى (٢٢) بصورة مفصلة موضوع تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لأنواع الدخل المختلفة ورأس المال ، بما يحقق اعفاءات وتخفيضات ضرائبية للاستثمارات ، وبينت المواد (٢٣ و ٢٤ و ٢٥ و ٢٦) الأحكام الخاصة بأسلوب تجنب الازدواج الضريبي في أي من الدولتين وتبادل المعلومات بينهما ،

وتناولت المادة (٢٧) بعض الأحكام المتنوعة ، وقد أكدت المادة (٢٨) على أن أحكام الاتفاقية لن تؤثر على الامتيازات المالية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية أو الهيئات القنصلية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقيات خاصة .

ونظمت المادتان (٢٩) و (٣٠) أحكام نفاذ الاتفاقية ومدتها وكيفية إنهائها .

وقد ارفق بالاتفاقية بروتوكول وقع في ذات تاريخ توقيعها اعتبر جزءً لا يتجزأ منها واشتمل على تفسيرات لبعض نصوصها .

وحيث أن المادة (٢٩) من الاتفاقية قد أخضعتها للتصديق عليها ، ولما كان ذلك وكانت تلك الاتفاقية تحقق مصلحة الطرفين ولا تتعارض مع التزامات دولة الكويت في المجالين العربي والدولي ،

ومن حيث أن الجهة المختصة - وزارة المالية - قد وقعت الاتفاقية والبروتوكول الملحق بها وطلبت من وزارة الخارجية اتخاذ إجراءات التصديق عليها ، كما طلبت وزارة الخارجية إعداد الأداة القانونية التي تلزم لنفاذها ،

ومن حيث أن هذه الاتفاقية تعتبر من الاتفاقيات الواردة بالفقرة الثانية من المادة (٧٠) من الدستور ، ومن ثم تكون الموافقة عليها بقانون طبقاً لحكم هذه الفقرة ،

لذلك فقد أعد مشروع القانون المرافق بالموافقة عليها ،

ع/١

اتفاقية

بين

حكومة دولة الكويت

و

حكومة ماليزيا

لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي
فيما يتعلق بالضرائب على الدخل
ولتعزيز العلاقات الاقتصادية

إن حكومة دولة الكويت وحكومة ماليزيا رغبة منهما في إبرام اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ولتعزيز العلاقات الاقتصادية ،

قد اتفقتا على ما يلي :

مادة ١

النطاق الشخصي

تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما .

مادة ٢

الضرائب التي تشملها الاتفاقية

١- تطبق هذه الاتفاقية على ضرائب الدخل المفروضة لصالح كل دولة متعاقدة بغض النظر عن الطريقة التي تفرض بها .

٢- الضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية هي:

(أ) في ماليزيا :

(١) ضريبة الدخل وضريبة فائض الأرباح ؛

(٢) ضريبة الدخل الملحقة أي ضريبة التنمية ؛ و

(٣) ضريبة الدخل على النفط ؛

(والمشار إليها فيما بعد ب " الضريبة الماليزية ") ؛

(ب) في دولة الكويت :

(١) ضريبة دخل الشركات ؛

(٢) نسبة ٥% من صافي أرباح الشركات المساهمة المدفوعة إلى مؤسسة الكويت للتقدم العلمي ؛ و

(٣) الزكاة ؛

(والمشار إليها فيما بعد ب " الضريبة الكويتية ") .

٣- تطبق الاتفاقية أيضا على أية ضرائب مماثلة أو مشابهة في جوهرها للضرائب المذكورة أعلاه والتي تفرض من تاريخ توقيع هذه الاتفاقية بالإضافة إلى الضرائب الحالية أو بدلا عنها . وتخطر السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بعضهما البعض بالتغييرات المهمة التي أدخلت على القوانين الضريبية لكل منهما .

مادة ٣

تعاريف عامة .

١- لأغراض هذه الاتفاقية ، ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك :

(أ) يعني مصطلح " ماليزيا " إقاليم ماليزيا الاتحادية والمياه الإقليمية لماليزيا وقاع وما تحت قاع تلك المياه بما في ذلك أية منطقة تمتد فيها وراء المياه الإقليمية ، وقاع وما تحت قاع تلك المنطقة والتي تعتبر أو يجوز اعتبارها وفقا للقانون الدولي منطقة يكون لماليزيا بها بموجب قوانين ماليزيا حقوق سيادة لأغراض استكشاف واستغلال الموارد الطبيعية سواء الحية أو غير الحية ؛

(ب) يعني مصطلح " الكويت " دولة الكويت بما في ذلك أي منطقة خارج المياه الإقليمية للكويت يجوز اعتبارها وفقا للقانون الدولي منطقة يمكن أن تمارس فيها الكويت حقوق السيادة أو الولاية بموجب القانون الكويتي ؛

(ج) تعني عبارتا " الدولة المتعاقدة " و " الدولة المتعاقدة الأخرى " ماليزيا أو الكويت حسبما يقتضي النص ؛

د) يشمل مصطلح " شخص " فرد أو شركة وأي كيان آخر من الأشخاص يعامل كشخص لأغراض الضريبة ؛

(هـ) يعني مصطلح " شركة " أي شخص اعتباري أو أي كيان يعامل كشخص اعتباري لأغراض الضريبة ؛

(و) تعني عبارتا " مشروع تابع لدولة متعاقدة " و " مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى " على التوالي مشروع يباشره مقيم في دولة متعاقدة ومشروع يباشره مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى ؛

(ز) يعني مصطلح " ضريبة " الضريبة الماليزية أو الضريبة الكويتية حسبما يقتضي النص ؛

(ح) يعني مصطلح " مواطن " :

(١) فيما يتعلق بماليزيا ، أي فرد حائز على الجنسية أو المواطنة الماليزية وأي شخص قانوني أو شركة تضامن أو جمعية أو أي كيان آخر يستمد وضعه من القوانين النافذة في ماليزيا؛

(٢) فيما يتعلق بالكويت ، أي فرد حائز على الجنسية الكويتية وأي شخص قانوني أو شركة تضامن أو جمعية تستمد وضعها من القوانين النافذة في الكويت .

(ط) تعني عبارة " النقل الدولي " أي نقل بواسطة سفينة أو طائرة يتولى تشغيلها مشروع تابع للدولة المتعاقدة يقع مركز إدارته الفعلي في دولة متعاقدة ، ماعدا الحالات التي يتم فيها تشغيل السفينة أو الطائرة فقط فيما بين أماكن تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى ؛

(ي) يعني مصطلح " السلطة المختصة " :

(١) في حالة ماليزيا ، وزير المالية أو ممثله المفوض ؛ و

(٢) في حالة الكويت ، وزير المالية أو ممثله المفوض .

٢- فيما يختص بتطبيق الاتفاقية بواسطة دولة متعاقدة ، فإن أي مصطلح لم يرد له تعريف ، وما لم يقتض سياق النص خلافا لذلك ، يكون له نفس معناه بموجب قوانين تلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بالضرائب التي تطبق عليها الاتفاقية .

مادة ٤

المقيم

١- لأغراض هذه الاتفاقية ، تعني عبارة " مقيم في دولة متعاقدة " :

(أ) في حالة ماليزيا ، أي شخص مقيم في ماليزيا لأغراض الضريبة الماليزية ؛ و

(ب) في حالة الكويت ، أي فرد يكون له سكن في الكويت ومن مواطني الكويت ، وأي شركة يتم تأسيسها في الكويت أو يكون مركز إدارتها الفعلي في الكويت .

٢- لأغراض الفقرة ١ أعلاه :

(أ) تعتبر ماليزيا وأقسامها السياسية الفرعية مقيمة في ماليزيا ،

(ب) تعتبر الكويت مقيمة في الكويت ،

(ج) تعتبر المؤسسات الحكومية ، حسب نسبتها ، مقيمة في ماليزيا أو في الكويت . أي مؤسسة تعتبر مؤسسة حكومية تنشأها حكومة إحدى الدولتين المتعاقدتين أو في حالة ماليزيا أي مؤسسة تنشأها أقسامها السياسية الفرعية لأداء وظائف عامة والتي تعترف بها السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بالاتفاق المتبادل بينهما .

٣- حيثما يكون فردا مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين ، وفقا لأحكام الفقرة ١ ، فإن وضعه عندئذ سيتحدد كالتالي:

(أ) يعتبر مقيما في الدولة التي يتوفر له سكن دائم فيها ؛

(ب) إذا توفر له سكن دائم في كلتا الدولتين ، فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي تكون علاقاته الشخصية والاقتصادية بها أوثق (مركز المصالح الحيوية) ؛

(ج) إذا لم يكن ممكنا تحديد الدولة التي بها مركز مصالحه الحيوية ، أو لم يتوفر له سكن دائم في أي من الدولتين ، يعتبر مقيما في الدولة التي بها سكنه المعتاد ؛

(د) إذا كان له سكن معتاد في كلتا الدولتين أو لم يكن له سكن معتاد بأياً منهما ، فيعتبر مقيما في الدولة التي يكون مواطنا فيها .

٤- حيثما يعتبر شخصا ما وفقا لأحكام الفقرة ١ ، خلاف الفرد ، مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين ، فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي يقع فيها مركز إدارته الفعلي .

مادة ٥

المنشأة الدائمة

١- لأغراض هذه الاتفاقية ، تعني عبارة " المنشأة الدائمة " المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاولة نشاط المشروع كليا أو جزئيا .

-٦-

٢- تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " بوجه خاص :

(أ) مركز الإدارة ؛

(ب) فرع ؛

(ج) مكتب ؛

(د) مصنع ؛

(هـ) ورشة ؛

(و) منجم ، بئر نفط أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب ومنتجات الغابات الأخرى ؛

(ز) مزرعة أو حقل ؛

(ح) موقع بناء أو تشييد إذا استمر لمدة تزيد عن اثنى عشر شهرا ؛

(ط) مشروع تركيب أو تجميع إذا استمر لمدة تزيد عن ستة اشهر .

٣- لا تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " :

(أ) استخدام التسهيلات فقط لغرض تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة للمشروع ؛

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو بضائع مملوكة للمشروع فقط لغرض التخزين أو العرض أو التسليم ؛

(ج) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط لغرض تصنيعها بواسطة مشروع آخر ؛

(د) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات للمشروع ؛

(هـ) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض مزاولة أي نشاط آخر ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة للمشروع ؛

(و) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي جمع بين الأنشطة المذكورة في البنود من (أ) إلى (هـ) ، شريطة أن يكون مجمل النشاط بالمقر الثابت للعمل والناتج عن هذا الجمع ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة .

٤- يعتبر أن يكون لمشروع تابع لدولة متعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان يمارس في تلك الدولة الأخرى أنشطة إشرافية لمدة تزيد عن ستة أشهر فيما يتصل بمشروع تشييد أو تركيب أو تجميع يتم تنفيذه في تلك الدولة الأخرى .

٥- الشخص (خلاف السمسار أو الوكيل العام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذو وضع مستقل والذي تنطبق عليه الفقرة ٦) الذي يعمل في دولة متعاقدة نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى يعتبر منشأة دائمة للمشروع في الدولة المذكورة أولا إذا :

(أ) كانت له صلاحية إبرام العقود واعتاد على ممارستها في الدولة المذكورة أولا نيابة عن المشروع ما لم تقتصر أنشطته على شراء السلع أو البضائع لحساب المشروع ؛ أو

(ب) يحتفظ في الدولة المذكورة أولا بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع ويقوم بشكل منتظم بتلبية الطلبات نيابة عن المشروع ؛ أو

(ج) يقوم في الدولة المذكورة أولا لصالح المشروع بتصنيع أو معالجة سلع أو البضائع المملوكة للمشروع .

٦- لا يعتبر أن يكون لمشروع تابع لدولة متعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى فقط لأنه يباشر العمل في تلك الدولة من خلال سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذو وضع مستقل ، حيث يعمل مثل هؤلاء الأشخاص في مجال أعمالهم الاعتيادية .

ومع ذلك ، فإن أنشطة ذلك الوكيل التي يتم تكريسها كليا أو كلها تقريبا لصالح ذلك المشروع ولم تتم ممارستها على أساس تجاري لا تكون سببا في اعتباره وكيلا ذو طبيعة مستقلة .

٧- إن كون شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة تهيمن على شركة أو تهيمن عليها شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو تزاول عملا في تلك الدولة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو خلافه) ، فإن ذلك الواقع لا يجعل في حد ذاته أيا من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى .

مادة ٦

الدخل من الأموال غير المنقولة

١- الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من الأموال غير المنقولة الكائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

٢- لأغراض هذه الاتفاقية ، يكون لعبارة " الأموال غير المنقولة " المعنى الوارد لها وفقا لقانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الأموال المعنية . وعلى أية حال فإن العبارة تشتمل على الملكية الملحقة بالأموال غير المنقولة ، والماشية والآلات المستخدمة في الزراعة والغابات ، والحقوق التي تطبق بشأنها أحكام القانون العام المتعلقة بملكية الأراضي ، وحق الانتفاع بالأموال غير المنقولة ، والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة كمقابل الاستغلال أو الحق في استغلال الترسبات المعدنية ، وأبار النفط والغاز والمحاجر وغيرها من مواقع استخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب ومنتجات الغابات . لا تعتبر السفن ، والزوارق والطائرات من الأموال غير المنقولة .

٣- تطبق أحكام الفقرة ١ على الدخل الناتج من الاستخدام المباشر أو التأجير أو استغلالها بأي شكل آخر .

٤- تطبق أحكام الفقرتين ١ و ٣ أيضا على الدخل من الأموال غير المنقولة للمشروع ، وعلى الدخل من الأموال غير المنقولة المستخدمة لأداء خدمات مهنية .

مادة ٧

أرباح الأعمال

١- تخضع الأرباح العائدة لمشروع تابع لدولة متعاقدة للضريبة فقط في تلك الدولة ما لم يباشر المشروع نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها . فإذا باشر المشروع نشاطا كالمذكور أنفا فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع في الدولة الأخرى ولكن فقط بالقدر الذي يمكن أن ينسب منها إلى تلك المنشأة الدائمة .

٢- مع مراعاة أحكام الفقرة ٣ ، حيثما يباشر مشروع تابع لدولة متعاقدة نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة قائمة فيها ، تنسب في كل دولة متعاقدة إلى تلك المنشأة الدائمة الأرباح التي يمكن توقع تحقيقها فيما لو كان المشروع متميزا ومستقلا يباشر نفس الأنشطة أو أنشطة مشابهة في نفس الظروف أو في ظروف مشابهة ويتعامل مع المشروع الذي يعتبر منشأة دائمة له بصورة مستقلة تماما .

٣- عند تحديد أرباح منشأة دائمة ، يسمح بخصم المصروفات بما في ذلك المصروفات التنفيذية والإدارية العمومية التي تخصم فيما لو كانت المنشأة الدائمة مشروعا مستقلا، سواء تم تكبدها في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو في أي مكان آخر .

٤- إذا جرى العرف في دولة متعاقدة على تحديد الأرباح التي تنسب إلى منشأة دائمة على أساس تقسيم نسبي للأرباح الكلية للمشروع على مختلف أجزائه ، فإن أحكام الفقرة ٢ لا تمنع تلك الدولة المتعاقدة من تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس مثل هذا التقسيم النسبي الذي جرى عليه العرف ؛ غير أن طريقة التقسيم النسبي المتبعة يجب أن تؤدي إلى نتيجة تتفق مع المبادىء المتضمنة في هذه المادة .

٥- لا تنسب أي أرباح إلى منشأة دائمة استنادا فقط إلى قيام تلك المنشأة الدائمة بشراء سلع أو بضائع للمشروع .

٦- لأغراض الفقرات السابقة ، تحدد الأرباح التي تنسب للمنشأة الدائمة بنفس الطريقة عاما بعد عام مالم يوجد سبب قوي وكاف يقضي بخلاف ذلك .

٧- حيثما تشتمل الأرباح على بنود للدخل تمت معالجتها على حدة في مواد أخرى من هذه الاتفاقية ، فإن أحكام تلك المواد لن تتأثر بأحكام هذه المادة .

مادة ٨

النقل البحري والجوي

١- تخضع الأرباح التي يحققها مشروع تابع لدولة متعاقدة من تشغيل سفن أو طائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في تلك الدولة .

٢- تنطبق الفقرة ١ أيضا على حصة الأرباح من تشغيل سفن او طائرات والتـي يتحصـل عليها مقيم في دولة متعاقدة من خلال المساهمة في إتحاد أو عمل مشترك أو في وكالـة تدار على المستوى الدولي .

مادة ٩

المشروعات المشتركة

١- حيثما :

(أ) يساهم مشروع تابع لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو هيمنـة أو رأسمال مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى ، أو

(ب) يساهم نفس الأشخاص بصورة مباشرة أو غيـر مباشـرة فـي إدارة أو هيمنـة أو رأسمال مشروع تابع لدولة متعاقدة ومشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى ،

وفي أي من الحالتين إذا و ضعت أو فـ رضت شروط فيما بـين المشـروعين فـي علاقاتهما التجارية أو المالية تختلف عن تلك التي يمكن وضـعها بـين مشـروعين مستقلين ، فان أية أرباح كان من الممكن أن يحققها أي من المشروعين لو لـم تكـن هذه الشروط ولكنه لم يحققها بسبب وجود هذه الشروط ، يجوز تضمينها في أربـاح هذا المشروع وإخضاعها للضريبة تبعا لذلك.

مادة ١٠

أرباح الأسهم

١- يجوز أن تخضع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة إلى مقـيم فـي الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

٢- تعفى الأرباح التي تدفعها شركة مقيمة في ماليزيا إلى مقيم في الكويت الذي يكون هو المالك المستفيد منها من أي ضريبة في ماليزيا تفرض على الأرباح بالإضافة إلى الضرائب المفروضة فيما يتعلق بدخل الشركة . لا يؤثر ما ورد بهذه الفقرة في أحكام القانون الماليزي الذي يجوز بموجبه تعديل الضريبة على الأرباح التي تدفعها شركة مقيمة في ماليزيا والتي خصمت منها أو اعتبر انه قد خصمت منها الضريبة الماليزية استنادا إلى معدل الضريبة الملائم لسنة التقدير الماليزية والتي تلي مباشرة السنة التي دفعت فيها الأرباح .

٣- تعني عبارة " أرباح الأسهم " حسب استخدامها في هذه المادة الدخل الناتج عن الأسهم أو الحقوق الأخرى ، التي لا تمثل مطالبات دين ، المساهمة في الأرباح ، وكذلك الدخل من حقوق اعتبارية أخرى التي تخضع لنفس المعاملة الضريبية مثل الدخل من الأسهم بموجب قوانين الدولة التي تكون الشركة الموزعة للأرباح مقيمة فيها .

٤- لا تنطبق أحكام الفقرتين ١ و ٢ إذا كان المالك المستفيد بأرباح الأسهم ، مقيما في دولة متعاقدة ويزاول أعمالا في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم فيها الشركة التي تدفع أرباح الأسهم ، من خلال منشأة دائمة تقع فيها ، وكانت ملكية الأسهم التي تدفع بسببها أرباح الأسهم مرتبطة ارتباطا فعليا بهذه المنشأة الدائمة وفي مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة ٧ .

٥- إذا حققت شركة مقيمة في دولة متعاقدة دخلا أو أرباحا من الدولة المتعاقدة الأخرى ، فلا يجوز لتلك الدولة الأخرى أن تفرض أية ضريبة على أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة لأشخاص غير مقيمين في تلك الدولة الأخرى أو تخضع الأرباح غير الموزعة للشركة للضريبة التي تفرض على الأرباح غير الموزعة حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة تتكون كليا أو جزئيا من دخل أو أرباح ناشئة في تلك الدولة الأخرى .

مادة ١١

الفائدة

١- تخضع الفائدة التي تنشأ في دولة متعاقدة والتي تدفع إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة فقط في تلك الدولة الأخرى

٢- ومع ذلك ، يجوز إخضاع مثل تلك الفائدة للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها ووفقا لقوانينها ، ولكن اذا كان المستلم هو المالك المستفيد بالفائدة فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تتجاوز ١٠% من القيمة الإجمالية لتلك الفائدة .

٣- بالرغم من أحكام الفقرة ٢ ، فإن الفائدة المستحقة لمنتفع مقيم في الكويت تعفى من الضرائب الماليزية إذا كان القرض أو المديونية الأخرى التي تدفع الفائدة عنها قرضا موافقا عليها وفقا للتعريف الوارد بالمادة ٢ (١) من قانون ضريبة الدخل الماليزي لعام ١٩٦٧ .

٤- بالرغم من أحكام الفقرتين ٢ و ٣ ، فإن حكومة الدولة المتعاقدة تعفى من الضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى بالنسبة للفائدة التي تحصل عليها الحكومة من تلك الدولة الأخرى .

٥- لأغراض الفقرة ٤ ، فإن مصطلح "حكومة" :

(أ) في حالة ماليزيا تعني حكومة ماليزيا وتشمل :

(١) حكومة الولايات ؛

(٢) السلطات المحلية ؛

(٣) الكيانات القانونية ؛

(٤) بنك نيجارا ماليزيا ؛ و

(٥) المؤسسات التي يمتلك رأس مالها بالكامل حكومة ماليزيا او حكومات الولايات او السلطات المحلية او الكيانات القانونية حسب مايتم الاتفاق عليه من وقت لاخر بين السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين ؛

(ب) في حالة الكويت تعني حكومة الكويت وتشمل :

(١) المؤسسات الحكومية الكويتية ؛

(٢) الشركات التي تملكها بالكامل بطريقة مباشرة او غير مباشرة او تهيمن عليها حكومة الكويت أو مؤسسة حكومية كويتية او كلتيهما معا ؛ و

(٣) أي كيانات أخرى يتم الاتفاق عليها من وقت لأخر بين السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين .

٦- إذا ما ساهمت حكومة دولة متعاقدة في قرض بطريق غير مباشر من خلال وكيل او خلافه ، فإن الإعفاء المشار اليه في الفقرة ٤ ينطبق بالتناسب مع مساهمة تلك الحكومة في مثل ذلك القرض ويتم إثبات المساهمة بموجب شهادة بذلك المعني تصدر من الس لطة المختصة في الدولة المتعاقدة .

٧- يعني مصطلح " الفائدة " حسب إستخدامه في هذه المادة الدخل الناشيء من مطالبات الديون بكافة أنواعها ، سواء كانت مضمونة أو غير مضمونة برهن ، وسواء كانت تحمل حق المساهمة في أرباح المدين ، او لا تحمل هنا الحق ، وعلى وجه الخصوص، الدخل من الأوراق المالية الحكومية والدخل من السندات وسندات الدين .

٨- لا تنطبق أحكام الفقرات ١ و ٢ و ٣ إذا كان المالك المستفيد بالفائدة ، مقيما في دولة متعاقدة ، ويزاول عملا في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنشأ فيها الفائدة ، من خلال منشأة دائمة تقع فيها ، وتكون المطالبة بالدين التي تدفع بسببها مرتبطة إرتباطا فعليا بتلك المنشأة الدائمة ، وفي مثل هذه الحالة تطبق أحكام المادة ٧ .

٩- تعتبر الفائدة قد نشأت في دولة متعاقدة عندما يكون دافع الفائدة هو الدولة نفسها أو قسم سياسي فرعي لها او سلطة محلية خاصة بها او كيان قانوني مقيم في تلك الدولة . غير أنه إذا كان للشخص الذي يدفع الفائدة ، سواء كان مقيما في دولة متعاقدة أم غير مقيم فيها ، منشأة دائمة في دولة متعاقدة وكانت المديونية التي تدفع عنها الفائدة مرتبطة بالمنشأة الدائمة وتحملت تلك المنشأة الدائمة عبء هذه الفائدة ، فإن مثل هذه الفائدة تعتبر عندئذ قد نشأت في الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة .

١٠- حيثما يتبين ، استنادا إلى علاقة خاصة بين الدافع والمالك المستفيد أو بينهما معا وبين شخص آخر ، أن قيمة الفائدة المدفوعة ، مع مراعاة المطالبة بالدين التي تدفع عنها ، تتجاوز القيمة التي يمكن أن يكون قد تم الإتفاق عليها بين الدافع والمالك المستفيد في غياب مثل هذه العلاقة ، عندئذ تطبق أحكام هذه المادة فقط على القيمة المذكورة الأخيرة . في مثل هذه الحالة يظل الجزء الزائد من المدفوعات خاضعا للضريبة وفقا لقوانين كل من الدولتين المتعاقدتين مع وجوب مراعاة الأحكام الأخرى الواردة في هذه الإتفاقية .

مادة ١٢

الأتـــــاوات

١- يجوز أن تخضع الأتاوات التي تنشأ في الدولة المتعاقدة وتدفع إلى مقـيم فـي الدولـة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

٢- ومع ذلك ، يجوز أن تخضع أيضا تلك الأتاوات للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشـأ فيها ، ووفقا لقوانين تلك الدولة المتعاقدة ، ولكن إذا كان المستلم هو المالـك المسـتفيد بالاتاوات ، فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تزيد عن :

(أ) ١٠ بالمائة من القيمة الإجمالية للأتاوات حيثما تكون الاتاوات كما هي معرفـة فـي الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٣ ؛

(ب) ١٥ بالمائة من القيمة الاجمالية للاتاوات حيثما تكون الاتاوات كمـا هـي معرفـة بالفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ٣ .

٣- يعني مصطلح " أتاوات " حسب إستخدامه في هذه المادة المدفوعات من أي نـوع يـتم إستلامها كمقابل :

(أ) لإستعمال أو حق إستعمال أي براءة إختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نمـوذج أو مخطط أو تركيبة أو عملية إنتاجية سرية أو اي حـق نشـر عمـل علمـي ، أو لاستعمال او حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو كمقابل لمعلومـات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية .

(ب) لاستعمال أو حق استعمال الافلام السـينمائية واشـرطة التسـجيل التلفزيونيـة او الاذاعية أو أي حقوق نشر عمل ادبي أو فني .

٤- لا تنطبق أحكام الفقرتين ١ و ٢ إذا كان المالك المستفيد من الأتاوات مقيما فـي دولـة متعاقدة يزاول عملا في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الأتاوات مـن خـلال منشأة دائمة تقع فيها ، وكان الحق أو الملكية اللتان ت دفع عنهما الأتـاوات يرتبطـان إرتباطا فعليا بهذه المنشأة الدائمة . وفي مثل هذه الحالة ، تطبق أحكام المادة ٧ .

٥- تعتبر الأتاوات قد نشأت في دولة متعاقدة إذا كان دافع الأتاوات هو الدولة نفسها أو كيان قانوني فيها أو مقيم في تلك الدولة . ومع ذلك إذا كان الشخص الدافع للأتاوات ، سـواء كان مقيما في دولة متعاقدة أو غير مقيم فيها ، يملك في الدولة المتعاقدة منشأة دائمـة ،

وكان الإلتزام بدفع الأتاوات يرتبط بهما ، وتتحمل تلك المنشأة الدائمة عبء دفع الأتاوات ، فإن هذه الأتاوات تعتبر عندئذ قد نشأت في الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة .

٦- حيثما يتبين ، بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك المستفيد أو بينهما معا وبين شخص أخر ، إن قيمة الأتاوات قد تجاوزت ، مع مراعاة الإستعمال أو الحق أو المعلومات التي تدفع مقابلا له ، القيمة التي كان من الممكن أن يتم الإتفاق عليها بين الدافع والمالك المستفيد في غياب مثل هذه العلاقة ، فإن أحكام هذه المادة تنطبق فقط على القيمة المذكورة الأخيرة . وفي مثل هذه الحالة ، يظل الجزء الزائد من المدفوعات خاضعا للضريبة وفقا لقوانين كل من الدولتين المتعاقدتين ، مع وجوب مراعاة الأحكام الأخرى لهذه الإتفاقية .

مادة ١٣

الأرباح الرأسمالية

١- يجوز أن تخضع الأرباح الناتجة من نقل ملكية الأموال غير المنقولة المشار اليها في الفقرة ٢ من المادة ٦ للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها تلك الأموال .

٢- الأرباح الناتجة عن نقل ملكية الأموال المنقولة التي تشكل جزءا من الممتلكات التجارية لمنشأة دائمة يمتلكها مشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، أو أموال منقولة متوفرة لمقيم من دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لغرض أداء خدمات مهنية ، بما في ذلك الأرباح التي تنشأ من نقل ملكية مثل هذه المنشأة الدائمة (وحدها أو مع المشروع ككل) يجوز اخضاعها للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

ومع ذلك ، فإن الأرباح الناتجة من نقل ملكية السفن أو الطائرات التي يتولى تشغيلها مشروع تابع لدولة متعاقدة في مجال النقل الدولي أو الأرباح الناتجة من الأموال المنقولة المتعلقة بتشغيل مثل هذه السفن أو الطائرات تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المشروع .

٣- تخضع الأرباح الناتجة عن نقل ملكية أموال أو أصول غير تلك المشار إليها في الفقرتين ١ و ٢ من هذه المادة ، للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتصرف في الملكية .

مادة ١٤

الخدمات الشخصية المستقلة

١- يخضع الدخل الذي يكتسبه مقيم في دولة متعاقدة فيما يتعلق بالخدمات المهنية أو الأنشطة المستقلة الأخرى ذات الطبيعة المشابهة للضريبة فقط في تلك الدولة . ومع ذلك ، يجوز إخضاع مثل هذا الدخل للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى في الحالات التالية:

(أ) إذا كان وجوده في الدولة الأخرى لمده أو لمدد تصل في مجملها إلى ١٨٣ يوما في السنة الميلادية المعنية أو تزيد عن ذلك ؛ أو

(ب) إذا كانت المكافأة عن خدماته في الدولة الأخرى قد تحققت إما من مقيمين في تلك الدولة أو تحملت عبئها منشأة دائمة يمتلكها شخص غير مقيم في تلك الدولة وفي كلتا الحالتين تجاوزت تلك المكافأة ٤٠٠٠ (أربعة آلاف دولار أمريكي) في السنة الميلادية المعنية رغم أن وجوده في تلك الدولة لفترة أو لفترات تقل عن ١٨٣ يوما خلال تلك السنة الميلادية .

٢- تشمل عبارة " الخدمات المهنية " بوجه خاص الأنشطة المستقلة في المجالات العلمية أو الأدبية أو الفنية أو التربوية أو التعليمية ، وكذلك الأنشطة المستقلة التي يزاولها الأطباء والمحامون والمهندسون والمعماريون وأطباء الأسنان والمحاسبون .

مادة ١٥

الخدمات الشخصية التابعة

١- مع مراعاة أحكام المواد ١٦ و ١٨ و ١٩ و ٢٠ ، فإن المرتبات والأجور والمكافآت المماثلة الأخرى التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة فيما يتعلق بوظيفة تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة ما لم تزاول الوظيفة في الدولة المتعاقدة الأخرى . فإذا تمت مزاولة

الوظيفة على ذلك النحو ، فإن مثل هذه المكافآت يجوز إخضاعها للضـريبة فـي تلـك الدولة الأخرى بإعتبارها مكتسبة فيها .

٢- بالرغم من أحكام الفقرة ١ ، فإن المكافآت التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة فيما يتعلـق بوظيفة تتم مزاولتها في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضـريبة فقـط فـي الدولـة المذكورة أولا وذلك إذا :

(أ) تواجد المستلم في الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو لفترات لا تتجاوز في مجموعهـا ١٨٣ يوما في السنة الميلادية المعنية ؛ و

(ب) دفعت المكافأة بواسطة ، أو نيابة عن ، صاحب عمل غيـر مقـيم فـي الدولـة الأخرى ؛ و

(ج) لم يتحمل المكافأة مقيم أو منشأة دائمة يملكها صاحب العمل في الدولة الأخرى .

٣- بالرغم من الأحكام السابقة في هذه المادة ، فإن المكافأة المكتسبة من وظيفة تزاول علـى متن سفينة أو طائرة يتم تشغيلها في النقل الدولي تخضع للضـريبة فقـط فـي الدولـة المتعاقدة التي يقع فيها مركز الإدارة الفعلي للمشروع .

مادة ١٦

أتعاب أعضاء مجالس الإدارات

أتعاب أعضاء مجالس الإدارات والمدفوعات المماثلة التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضوا في مجلس إدارة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز اخضاعها في تلك الدولة الأخرى .

مادة ١٧

الفنانون والرياضيون

١- على الرغم من أحكام المادتين ١٤ و ١٥ فإن الدخل الذي يكتسبه مقيم في دولة متعاقدة بصفته فنانا كممثل مسرحي أو سينمائي أو إذاعي أو تلفزيوني أو موسيقيا أو رياضيا من أنشطته الشخصية التي مارسها بهذه الصفة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

٢- حيثما يستحق دخل مقابل أنشطة شخصية زاولها فنان أو رياضي بصفته المذكورة وكان ذلك الدخل ليس للفنان أو الرياضي نفسه ، ولكن لشخص آخر ، فإن ذلك الدخل ، وبالرغم من أحكام المواد ٧ و ١٤ و ١٥ ، يجوز إخضاعه للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تمت فيها ممارسة أنشطة الفنان أو الرياضي .

٣- لاتنطبق أحكام الفقرتين ١ و ٢ على المكافآت أو الأرباح الناتجة من أنشطة تمت ممارستها في دولة متعاقدة إذا كانت الزيارة إلى تلك الدولة قد تمت بدعم كلي أو أساسي بصورة مباشرة أو غير مباشرة من أموال عامة للدولة المتعاقدة الأخرى أو لقسم سياسي فرعي أو لسلطة محلية أو لكيان قانوني لتلك الدولة .

مادة ١٨

المعاشات التقاعدية والرواتب السنوية

١- مع مراعاة أحكام الفقرة ٢ من المادة ١٩ ، فإن المعاشات التقاعدية والمكافآت المماثلة الأخرى مقابل خدمة سابقة أو الرواتب السنوية التي تنشأ في دولة متعاقدة وتدفع لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى ، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة الأخرى .

٢- تشمل عبارة " راتب سنوي " مبلغا محددا يدفع دوريا وفي أوقات محددة أو خلال الحياة أو خلال فترة زمنية معينة بموجب إلتزام بالقيام بالدفع لقاء مقابل نقدي كاف وكامل أو مايعادله .

مادة ١٩

الخدمات الحكومية

١- (أ) المكافآت ، عدا المعاشات التقاعدية ، التي تدفعها دولة متعاقدة أو قسم سياسي فرعي تابع لها أو سلطة محلية خاصة بها أو كيان قانوني تابع لها إلى أي فرد مقابل خدمات أداها لتلك الدولة أو القسم الفرعي أو للسلطة المحلية أو الكيان القانوني تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة .

(ب) ومع ذلك ، تخضع مثل هذه المكافآت للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت الخدمات قد تم أداؤها في تلك الدولة الأخرى ، وكان المستلم مقيما في تلك الدولة الأخرى وكان :

(١) مواطنا في تلك الدولة ، أو

(٢) لم يصبح مقيما في تلك الدولة فقط لغرض تقديم الخدمات .

٢- أي معاش تقاعدي ، مدفوع من قبل دولة متعاقدة ، أو قسم سياسي فرعي ، أو سلطة محلية أو كيان قانوني أو أي معاش تقاعدي مدفوع أو من أموال ترصدها دولة متعاقدة أو قسم سياسي فرعي أو سلطة محلية خاصة بها أو كيان قانوني لأي فرد مقابل خدمات أداها لتلك الدولة أو القسم السياسي الفرعي أو الس لطة المحلية أو الكيان القانوني ، يخضع للضريبة فقط في تلك الدولة .

٣- تنطبق أحكام المواد ١٥ و ١٦ و ١٨ على المكافآت والمعاشات التقاعدية مقابل خدمات يتم أداؤها فيما يتعلق بأي تجارة أو عمل تزاوله دولة متعاقدة أو قسم سياسي فرعي تابع لها أو سلطة محلية خاصة بها أو كيان قانوني فيها .

مادة ٢٠

الطلاب والمتدربون

الفرد الذي يكون مقيما في دولة متعاقدة قبيل زيارته إلى الدولة المتعاقدة الأخرى والموجود في الدولة الأخرى بصفة مؤقته فقط :

(أ) كطالب في جامعه أو كلية أو مدرسة معترف بها أو مؤسسة تعليمية ممثلة أخرى معترف بها في تلك الدولة الأخرى ؛

(ب) كمتدرب على الأعمال أو المهن ، أو

(ج) كمستلم للمنح أو العلاوات أو المكافآت أساسا لغرض الدراسة أو البحث أو التدريب من المؤسسات العلمية أو التعليمية أو الدينية أو الخيرية أو بموجب برنامج تعاون فني تشارك فيه حكومة أي من الدولتين ،

يعفى من الضريبة في تلك الدولة الأخرى على :

(١) كل التحويلات من الخارج لغرض معيشته أو تعليمه أو دراسته او أبحاثه أو تدريبه ؛

(٢) مبالغ تلك المنحة أو العلاوة أو المكافأة ؛ و

(٣) أي مكافآت لاتتجاوز ٢٥٠٠ دولار أمريكي في السنة مقابل خدمات في تلك الدولة الأخرى على أن تكون تلك الخدمات مرتبطة بدراسته أو أبحاثه أو تدريبه أو ضرورية لأغراض معيشته .

مادة ٢١

الأساتذة والباحثون

١- الفرد الذي يكون مقيما في دولة متعاقدة قبيل زيارته للدولة المتعاقدة الأخرى بناء على دعوة من أي جامعة أو كلية أو مدرسة أو مؤسسة تعليمية مماثلة أخرى لمدة لاتزيد عن سنتين فقط لغرض التدريس أو البحث أو لكليهما في تلك المؤسسة التعليمية ي عفى من الضريبة في تلك الدولة الأخرى على أية مكافأة مقابل ذلك التدريس أو البحث والتي تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولا .

٢- لا تطبق هذه المادة على الدخل من البحث إذا كان ذلك البحث قد أعد أساسا لمنفعة خاصة لشخص أو لأشخاص معينين .

مادة ٢٢

الدخل الاخر

بنود دخل المقيم في دولة متعاقدة والتي لم تتناولها المواد السابقة من هذه الإتفاقية تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة ما لم يكن ذلك الدخل قد نشأ من مصادر في الدولة المتعاقدة الأخرى فعندئذ يجوز اخضاعه أيضا للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

مادة ٢٣

إلغاء الإزدواج الضريبي

١- يستمر تحديد الضرائب وفقا للقوانين النافذة في الدولتين المتعاقدتين مالم ينص على خلاف ذلك في هذه الإتفاقية .

٢- من المتفق عليه أن يتم تجنب الإزدواج الضريبي وفقا للبنود التالية من هذه المادة .

٣- وفقا لقوانين ماليزيا التي تتعلق بالخصم من الضريبة الماليزية ، أي ضريبة تفرض في أي بلد خلاف ماليزيا فإن الضرائب الكويتية التي يدفعها مقيم في ماليزيا بموجب القوانين الكويتية وفقا لهذه الإتفاقية فيما يتعلق بالدخل الذي يكتسبه في الكويت تمنح خصما ضريبيا من الضرائب الماليزية التي تدفع عن ذلك الدخل .

٤- في حالة الكويت:

إذا امتلك مقيم في الكويت على بنود دخل تخضع للضريبة في ماليزيا ، يجوز للكويت أن تفرض ضريبة على تلك البنود من الدخل ويجوز لها أن تمنح خصم مقابل الضرائب الماليزية التي يتكبدها بموجب أحكام قانونها المحلي .

وفي مثل هذه الحالة ، تقوم الكويت بالخصم من تلك الضرائب المحتسبه على ذلك النحو ضريبة الدخل المدفوعة في ماليزيا ولكن بالقدر الذي لايتجاوز ذلك الجزء من الضريبة الكويتية المذكورة أنفا الذي تتحمله تلك البنود من الدخل بالنسبة للدخل الكلي .

٥- لأغراض الفقرة ٤ ، فإن الضرائب التي تم اعفائها أو تخفيضها في ماليزيا بموجب قوانين حوافز خاصة لتشجيع التنمية الاقتصادية في ماليزيا أو أي أحكام أخرى يتم اقرارها لاحقا في ماليزيا لتعديل تلك القوانين أو اضافة اليها ، أو بموجب أحكام هذه الاتفاقية ، تعتبر قد دفعت ، ويجري خصمها أينما انطبق ذلك في الكويت في حدود مبلغ يساوي الضريبة التي كان يتوجب دفعها كما لو كان ذلك الإعفاء أو التخفيض لم يتم .

٦- لأغراض الفقرة ٤ ، حيثما تكون الاتاوات التي يكتسبها مقيم في الكويت كتأجير الأفلام التي تكون خاضعة لرسوم تأجير الافلام السينمائية في ماليزيا ، فإن تلك الرسوم تعتبر ضريبة ماليزية .

مادة ٢٤

عدم التمييز

١- لا يخضع مواطنو دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأية ضريبة أو أية متطلبات تتعلق بها تكون مغايرة أو أكثر عبئا من الضريبة و المتطلبات المتعلقة بها والتي يخضع أو يجوز أن يخضع لها مواطنو تلك الدولة الأخرى في نفس الظروف .

ومع ذلك ، فإن هذه المادة يجب ألا تفسر على أنها تفرض الزاما قانونيا على أي من الدولتين المتعاقدتين بأن تشمل المقيمين في الدولة الأخرى بميزة أية معاملة أو تفضيل أو امتياز الذي يجوز منحه لأي دولة أخرى أو للمقيمين فيها بموجب تكوين اتحاد جمركي ، أو اقتصادي ، أو منطقة تجارية حره أو أي ترتيبات اقليمية أو شبه اقليمية تتعلق أساسا أو كلية بالضريبة أو انتقال رؤوس الأموال التي قد تكون تلك الدولة طرفا فيها .

٢- يجب ألا تجبى الضريبة التي تفرض على المنشأة الدائمة لمشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى بطريقة تكون أقل رعاية عما يفرض في تلك الدولة الأخرى على مشاريع تابعة للدولة الأخرى وتمارس نفس الأنشطة فيها .

٣- لا تخضع المشاريع التابعة لدولة متعاقدة ، التي يمتلك رأسمالها بالكامل أو جزئيا أو يهيمن عليها مباشرة أو غير مباشرة مقيم أو مقيمون في الدولة المتعاقدة الأخرى لأية ضريبة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولا أو لأية متطلبات تتعلق بها تكون مغايرة أو أكثر عبئا من الضريبة أو ما يتصل بها من المتطلبات التي تخضع أو قد تخضع لها مشاريع أخرى مماثلة تابعة لتلك الدولة المتعاقدة المذكورة أولا .

٤- يجب أن لا يفسر هذه المادة على أنها تلزم :

(أ) دولة متعاقدة بأن تمنح الأفراد المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى أية علاوات شخصية ، وإعفاءات وخصومات لأغراض الضريبة بسبب الوضع المدني أو المسئوليات العائلية كالتي تمنحها للمقيمين فيها ؛

(ب) ماليزيا بأن تمنح المواطنين الكويتيين غير المقيمين في ماليزيا تلك العلاوات الشخصية والإعفاءات والخصومات، لأغراض الضريبة التي تكون ممنوحة بموجب القانون في تاريخ توقيع هذه الإتفاقية فقط لمواطني ماليزيا غير المقيمين فيها .

٥- يجب الا تفسر هذه المادة على أنها تمنع أي من الدولتين المتعاقدتين من حصر التمتع بالحوافز الضريبية التي يقصد بها تشجيع التنمية الاقتصادية في تلك الدولة على مواطنيها .

٦- يعني مصطلح " ضريبة " في هذه المادة الضرائب التي تنطبق عليها هذه الاتفاقية .

مادة ٢٥

إجراءات الإتفاق المتبادل

١- حيثما يعتبر مقيم في دولة متعاقدة أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة لا تتفق مع هذه الإتفاقية ، فيمكنه ، بصرف النظر عن وسائل المعالجة المنصوص عليها في القوانين الضريبية لكلتا الدولتين ، أن يعرض قضيته أمام السلطة المختصة التابعة للدولة التي يقيم فيها ، أو إذا ما أندرجت قضيته تحت الفقرة ١ من المادة ٢٤ ، فيعرض قضيته على تلك السلطة المختصة التابعة للدولة التي يكون من مواطنيها . ويجب أن تعرض القضية

خلال ثلاثة أعوام من أول اخطار بالإجراء الذي أدى إلى فرض ضريبة لا تتفـق مـع أحكام الإتفاقية .

٢- يتعين على السلطة المختصة ، إذا بدا لها الإعتراض مسوغا وإذا لم تكـن هـي ذاتهـا قادرة على التوصل إلى حل مرض ، أن تسعى إلى تسوية القضية عن طريق الإتفاق المتبادل مع السلطة المختصة بالدولة المتعاقدة الأخرى ، بقصد تجنب فرض ضريبة لا تتفق مع هذه الإتفاقية . وعند التوصل إلى أي اتفاق فإنه يجب تنفيذه بغض النظـر عـن أي قيد زمني في القوانين المحلية للدولة المتعاقدة .

٣- يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تسعى عـن طريـق الإتفـاق المتبادل فيما بينهما لتذليل أية صعوبات أو غموض ينشأ فيما يتعلق بتفسـير أو تطبيـق هذه الإتفاقية . كما يجوز لها التشاور فيما بينها لإلغاء الإزدواج الضريبي في الحـالات التي لم ترد في الإتفاقية .

٤- يجوز أن تتصل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين مع بعضهما البعض مباشـرة بغرض التوصل إلى إتفاق حول المعنى المراد من الفقرات المتقدمة .

مادة ٢٦

تبادل المعلومات

١- يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تتبادل المعلومات كلمـا كـان ذلك ضروريا لتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية . وتعامل أية معلومات تتلقاهـا دولـة متعاقـدة باعتبارها سرية على نفس النحو الذي تعامل به المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقـا للقوانين المحلية لتلك الدولة ، ولايتم إفشاؤها إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلـك المحاكم والهيئات الإدارية) التي تعمل في مجال تقدير أو تحصـيل أو تنفيـذ أو اقامـة الدعاوى فيما يختص بالطعون المتعلقة بالضرائب المشمولة بهذه الاتفاقية أو البت فيها ، ولايستخدم مثل هؤلاء الأشخاص أو السلطات تلك المعلومات إلا لمثل هذه الأغـراض . ويجوز لهم إفشاء المعلومات في إجراءات المحاكم أو في الأحكام القضائية .

٢- لا يجوز بأية حال تفسير أحكام الفقرة ١ بما يؤدي إلى إلزام دولة متعاقدة :

(أ) بتنفيذ إجراءات إدارية مخالفة للقوانين أو الممارسات الإدارية في تلك الدولة المتعاقدة أو في الدولة المتعاقدة الأخرى ؛

(ب) بتقديم معلومات لايمكن الحصول عليها بموجب القوانين أو النظم الإدارية المعتادة فيها أو في الدولة المتعاقدة الأخرى ؛

(ج) بتقديم معلومات من شأنها إفشاء أي أسرار تتعلق بالتجارة أو العمل أو الصناعة أو المعاملات التجارية أو المهنية أو العمليات التجارية أو معلومات قد يكون للكشف عنها مخالفا للسياسة العامة (النظام العام) .

مادة ٢٧

أحكام متنوعة

١- يجب على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تتفق فيما بينها على الترتيبات الخاصة بكيفية تنفيذ النصوص المقيدة والاعفاءات المتضمنة في المواد السابقة .

٢- لاتؤثر هذه الإتفاقية في حق المقيمين في دولة متعاقدة من الاستفادة من الحوافز الضريبية وحوافز الاستثمار والاعفاءات والعلاوات التي توفرها الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لقوانينها المحلية ونظمها وممارساتها الإدارية .

مادة ٢٨

الأنشطة الدبلوماسية والقنصلية

لن يؤثر نص في هذه الإتفاقية على الإمتيازات المالية الممنوحة لأعضاء بعثة دبلوماسية أو هيئة قنصلية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام إتفاقيات خاصة .

مادة ٢٩

النفاذ

١- تخضع هذه الإتفاقية للتصديق عليها وفقا للمتطلبات الدستورية في الدولتين المتعاقدتين و يتم تبادل وثائق التصديق في ....

٢- تصبح هذه الإتفاقية نافذة المفعول من تاريخ تبادل وثائق التصديق وتسري أحكامها في كلتا الدولتين المتعاقدتين:

(أ) فيما يتعلق بكافة الضرائب التي تخصم عند المنبع ، على المبالغ بالنسبة للضرائب التي تدفع أو تخصم في ١ يناير ١٩٨٨ أو بعد ذلك؛

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى :

(١) في الكويت ، على الضرائب التي تفرض لأي فترة ضريبية تبدأ في ١ يناير ١٩٨٩ أو بعد ذلك ؛ و

(٢) في ماليزيا ، عن سنة التقدير التي تبدأ في يناير ١٩٨٩ ، وسنوات التقدير اللاحقة .

مادة ٣٠

المدة و الإنهاء

تظل هذه الإتفاقية نافذة المفعول لمدة خمس سنوات وتستمر بعدها لمدة أو لمدد مماثلة مالم تخطر أحدى الدولتين المتعاقدتين الدولة الأخرى خطيا ، بنيتها في إنهاء الاتفاقية قبل ستة شهور من إنتهاء المدة الأولى أو أي مدة لاحقة . وفي تلك الحالة ، لا تنطبق الإتفاقية على كلتا الدولتين المتعاقدتين :

(أ) فيما يتعلق بالضرائب التي تخصم عند المنبع على المبالغ التي تدفع أو تخصم في أو بعد اليوم الأول من يناير في السنة التالية لتلك التي تم فيها تقديم الاخطار ؛

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى :

(١) في الكويت ، على الضرائب التي تفرض لأي فترة ضريبية تبدأ في أو بعـد اليوم الأول من يناير في السنة التالية لتلك التي تم فيها تقديم الإخطار ؛ و

(٢) في ماليزيا ، عن سنة التقدير في اليوم الأول من يناير في السنة التالية لتلـك التي تم فيها تقديم الإخطار .

إثباتا لذلك قام الموقعون أدناه ، المفوضون حسب الأصول مـن قبـل حكومـاتهم ، بتوقيع هذه الاتفاقية .

حررت في الكويت من نسختين أصليتين في هذا اليوم الرابع من شـهر ذو الحجـة ١٤٢٣ هـ ، الموافق ليوم الخامس من شهر ابراير ٢٠٠٣م ، باللغات العربيـة وبهاسـا ماليزيا والملاوية والإنجليزية ، وتكون كل النصوص ذات حجيـة متسـاوية . فـي حالـة الاختلاف ، يسود النص الإنجليزي .

عن حكومة دولة الكويت	عن حكومة ماليزيـــا
عبـد المحسن يوسـف الحنيـف وكيـل وزارة الماليـة	داتـو إسماعيل بن مصـطفي سفير ماليزيا لدى الكويت

بروتوكــول

إن حكومة دولة الكويت وحكومة ماليزيا عند التوقيع في الكويت يوم الأربعاء الموافق الرابـــع من شهر ذو الحجة ١٤٢٣ هــ الموافق الخامس من شهر فبرايــر ٢٠٠٣م ، علــى اتفاقيــة لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الــدخل ولتعزيــز العلاقات الاقتصادية ، وقد اتفقتا على الأحكام التالية التي تشكل جزءاً لا يتجزأ مـــن الاتفاقيــة المذكورة .

١ - <u>فيما يتعلق بالمادة ٢ :</u>

لأغراض البند (٣) من الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ٢ بالنسبة للضرائب التي تشـــملها الاتفاقية في حالة الكويت ، فإنه من المفهوم أن تعتبر ماليزيا الزكاة ضريبية فقط حينمـــا يدفعها فرد مقيم في ماليزيا .

٢ - <u>فيما يتعلق بالمادة ٤ :</u>

تم الاتفاق على أن تكون المؤسسات الحكوميـــة بدولة الكـــويت ضـــمن مـــا تعنيـــه الفقرة ٢ (ج) من هذه المادة هي الكيانات القانونية التالية التي أنشئت بموجـــب القـــانون العام ، والتي تملكها بالكامل وتهيمن عليها دولة الكويت :

- المؤسسات العامة ،
- الهيئات ،
- الوكالات الحكومية ،
- المؤسسات الخيرية والعلمية ،
- صناديق التنمية .

مع مراعاة أحكام الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة ٢ من هذه المادة يمكن اعتبار مؤسســـات أخرى عدا تلك المذكورة كمؤسسات حكومية .

٣ - <u>فيما يتعلق بالمادة ٥ :</u>

لأغراض الفقرة ٤ من هذه المادة ، فمن المفهوم أنه عندما يباشر المشروع نفسه الأنشطة الإشرافية المشار إليها في هذه الفقرة فيما يتعلق بموقع البناء أو أعمال التشييد التي يقوم بها المشروع فإن الفترة المطبقة سوف تكون ١٢ شهراً بدلاً من ٦ أشهر .

٤ - <u>فيما يتعلق بالمادة ١٠ :</u>

(١) في حالة وحدات الائتمان فمن المفهوم إن إخضاع وحدة الائتمان للضريبة سوف يعتمد على كون الائتمان معفي من الضريبة أم غير معفي . وعليه فإن إخضاع حامل أسهم وحدات الائتمان للضريبة سوف يعتمد على موقف الائتمان بالنسبة للإعفاء ، فإذا كان الائتمان معفياً فإن أرباح الأسهم الموزعة لحاملي الائتمان تكون معفاة وقتاً حتى ٥,٠٠٠ دولار أمريكي عن كل سنة . وأي مبلغ يتجاوز ذلك سوف يكون خاضعاً للضريبة استناداً إلى المعدل الهامشي لحامل الائتمان . وفي حالة الائتمان غير المعفي فإن المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة لحاملي الائتمان تكون مماثلة لمعاملة الشركات .

(٢) من المفهوم أيضاً أن ماليزيا ترى عدم اعتبار العائدات الناشئة عن بيع أسهم الوحدات الائتمانية كدخل .

٥ - <u>فيما يتعلق بالمادة ١١ :</u>

(١) لأغراض الفقرة ٣ من هذه المادة ، فإن القرض الموافق عليه والمعروف في المادة ٢ (أ) من قانون ضريبة الدخل في ماليزيا لعام ١٩٦٧ يعني :

(أ) أي قرض أو اعتماد يمنح للحكومة أو حكومات الولايات (بما في ذلك أي قرض أو اعتماد يمنح لشخص خلاف الحكومة أو حكومات الولايات إذا كانت الحكومة أو حكومات الولايات هي الضامن لذلك القرض أو الاعتماد) ويشمل كذلك أي قرض أو اعتماد يمنح للسلطات المحلية أو الكيانات القانونية ؛ أو

(ب) أي قرض أو اعتماد بخلاف النوعين المحددين في الفقرة الفرعية (أ) ، منح لشخص وتجاوز مبلغ القرض أو الاعتماد مائتين وخمسين مليون رنجت بواسطة شخص غير مقيم في ماليزيا ، شريطة :

(١) أن يكون القرض أو الاعتماد قد وافق عليه وزير المالية ؛ و

(٢) أن يكون الاتفاق الخاص بالقرض أو الاعتماد قد أبرم في ماليزيا أو في خارج ماليزيا إذا كان الاتفاق الخاص بالقرض أو الاعتماد قد تمت الموافق عليه مسبقاً من قبل الوزير .

(٢) لأغراض البند (٢) من الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ٥ من هذه المادة فإنه حيثما تكون دولة الكويت أو المؤسسات الحكومية الكويتية أو كليهما معاً هي المالك المنتفع لواحد وخمسين بالمائة أو أكثر من رأس مال شركة ، فأن تلك الشركة تعتبر شركة مهيمن عليها من قبل حكومة دولة الكويت أو من قبل المؤسسات الحكومية الكويتية أو كليهما معاً .

إثباتا لذلك قام الموقعون أدناه المفوضون حسب الأصول من قبل حكوماتهم ، بتوقيع هذا البروتوكول .

حررت في الكويت من نسختين أصليتين في هذا اليوم الرابع من شهر ذو الحجة ١٤٢٣ هـ ، الموافق ليوم الخامس من شهر فبراير ٢٠٠٣م ، باللغات العربية وبهاسا ماليزيا والملاوية والإنجليزية ، وتكون كل النصوص ذات حجية متساوية . في حالة الاختلاف ، يسود النص الإنجليزي .

عن	عن
حكومة دولة الكويت	**حكومة ماليزيا**
عبد المحسن يوسف الحنيف	**داتو إسماعيل بن مصطفي**
وكيل وزارة المالية	**سفير ماليزيا لدى الكويت**

الملخص

يتناول هذا الكتاب موضوع تنازع القوانين في المجال الضريبي ، وينشأ هذا التنازع نتيجة استقلال كل دولة بوضع تشريعها الضريبي دون التقييد بتشريعات الدول الأخرى ويترتب على ذلك حدوث ازدواج ضريبي دولي أو تهرب ضريبي دولي ، وإذا كان فرض الضريبة يستند إلى مبدأ السيادة الإقليمية ، أي : حق كل دولة في فرض الضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية ، إلا أنه في ظل سيطرة ظاهرة العولمة وانتشار الشركات دولية النشاط ودخول اتفاقية منظمة التجارة العالمية حيز التنفيذ فقد هذا المبدأ فاعليته ، وهو ما يشكل عنصر ضغط على موارد الدول النامية التي تعتمد على الضرائب بوصفها مصدراً مهما للدخل ، وأضحى من الضروري أن يكون هناك قانون ضريبي دولي يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة ، وقد توجت جهود الدول بوضع معاهدات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول ورؤوس الأموال ، وعلى ذلك أبرمت العديد من الدول اتفاقيات ثنائية وجماعية ومن مجموع هذة الاتفاقيات الدولية الضريبية تتكون المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الدولي وهذه المبادئ الأساسية هي التي نأمل أن يهتدي بها مشرع كل دولة في المجال الضريبي بهدف تجنب تنازع القوانين في المجال الضريبي وما يترتب عليها من آثار سلبية على اقتصاديات دول العالم .

Abstract

Laws conflict in Taxes Field
Study in Kuwaiti &Comparative Law

Dr. Khaled Zaghloul

This book is dealing with issue of laws conflict in taxes field. This conflict in taxes field is resulted from independency of every country in enacting its legislations of taxes without sticking to the other legislations of the other countries.

As a result, It will be an international duplication or elusion in taxes, and if imposing taxes is depending on principle of regional Supremacy, in other words government right in imposing taxes on incomes and activities inside the regional country, However during globalization domination and entering treaty of international commerce organization in scope of execution, This principle has been lost its vitality. And it is considered to be a sort of pressure on sources of developing countries which mainly depending on taxes as an important source for income , And now it is become a must finding an international law for taxes , for achieving compatibility between taxes legislations and different countries .

And we find that, all countries efforts have been crowned by imposing collective typical treaties as a mean of guidance for

limiting west Supremacy on the different countries on incomes, funds and people in charge.

For this many countries approved treaties double and collective for taxes.

Also we can find that, as total of these international treaties dealing with taxes the main principles for the international law of taxes are formed, and these main principles is the way we hope for every legislator to use in every country in taxes field.



الموضوعات	رقم الصفحة
مقدمة	5

ادارة مطبعة الجامعة